

Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України
Тернопільський національний економічний університет

Віталій Письменний

**МІСЦЕВЕ ОПОДАТКУВАННЯ
В УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ
ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ**

Монографія

Тернопіль
2011

ББК 65.9(4Укр)261.4
УДК 336.22:352
ПЗ5

Рецензенти:

Андрущенко В. Л. – завідувач кафедри фінансів і кредиту Міжрегіональної фінансово-юридичної академії, д. е. н., професор;

Гуцал І. С. – декан факультету фінансів Тернопільського національного економічного університету, д. е. н., професор;

Мельник В. М. – завідувач кафедри фінансів та банківської справи Європейського університету, д. е. н., професор.

Рекомендовано до друку Вченою радою Тернопільського національного економічного університету (протокол № 9 від 30 серпня 2011 р.)

Письменний В. В.

ПЗ5

Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України : монографія – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка», 2011. – 196 с.

ISBN 978-966-654-285-7

У монографії досліджено теоретичні та нормативно-правові аспекти місцевого оподаткування. Оцінено ефективність роботи податкового апарату держави під час адміністрування місцевих податків і зборів. Проаналізовано стан їх надходжень та систематизовано критерії оцінювання ефективності справляння. Виявлено можливості адаптації зарубіжного досвіду локального оподаткування до вітчизняної практики. Вироблено стратегічні підходи до реформування інституту місцевих податків та зборів в Україні.

Монографія призначена для науковців, практиків-фінансистів, викладачів, аспірантів, студентів економічних спеціальностей, а також усіх тих, хто прагне поглибити знання з питань місцевого оподаткування в Україні та за кордоном.

ББК 65.9(4Укр)261.4
УДК 336.22:352

Зміст

Передмова	4
Розділ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ МІСЦЕВОГО ОПОДАТКУ- ВАННЯ.....	6
1.1. Теоретичні засади місцевого оподаткування	6
1.2. Місцеві податки і збори у формуванні фінансової бази міс- цевого самоврядування.....	21
1.3. Генезис нормативно-правового забезпечення місцевого опо- даткування в Україні	35
Розділ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ МІСЦЕВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ	49
2.1. Організація адміністрування місцевих податків і зборів	49
2.2. Функціональні механізми місцевого оподаткування	63
2.3. Ефективність справляння місцевих податків і зборів	89
Розділ 3. ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МІСЦЕ- ВОГО ОПОДАТКУВАННЯ У КОНТЕКСТІ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ.....	105
3.1. Адаптація до практики України зарубіжного досвіду локаль- ного оподаткування.....	105
3.2. Стратегія реформування інституту місцевих податків і зборів	120
3.3. Моделювання місцевого оподаткування в Україні	135
Додатки.....	151
Список використаних джерел.....	188

Передмова

В умовах становлення демократично орієнтованого громадянського суспільства реалізація конституційних гарантій незалежності місцевого самоврядування залежить від закріплення в нормативно-правовому полі нашої держави механізму забезпечення стабільними джерелами фінансування, серед яких провідне місце має належати місцевим податкам і зборам. Однак їх роль не обмежується наповненням дохідної частини місцевих бюджетів, позаяк у зарубіжних країнах дані податкові платежі призначені стимулювати підприємницьку активність, сприяти розвитку місцевого господарства та його інфраструктури.

В Україні місцеве оподаткування перебуває на початковому етапі розвитку. Не будучи пристосованим до ринкових умов господарювання, воно не забезпечує достатнього обсягу надходжень місцевих податків і зборів. Його сучасний стан не відповідає принципам економічної ефективності, соціальної справедливості, адміністративної простоти, стабільності та гнучкості. Іншими словами, місцеві податки і збори відіграють допоміжну роль щодо загальнодержавних податкових платежів. Натомість місцеве оподаткування має стати регулятором економічних процесів, у його межах необхідно забезпечити реалізацію всіх критеріальних вимог, властивих загальносвітовій податковій політиці.

Одними з перших досліджень у галузі місцевого оподаткування були праці науковців дорадянського періоду М. М. Алексеєнка, В. П. Безобразова, А. О. Ісаєва, В. О. Лебедєва, Й. М. Кулішера, М. М. Курчинського, І. Х. Озерова, М. О. Сірінова, М. І. Тургенєва, М. І. Фрідмана, М. М. Цитовича та І. І. Янжула. Навколо цих питань сконцентрована наукова полеміка в роботах радянських учених Д. П. Боголепова, А. І. Буковецького, Л. О. Веліхова, Б. Б. Веселовського, П. П. Гензеля, Д. В. Данілова, С. А. Котляревського, М. І. Мітіліно, В. М. Твердохлебова, Г. І. Тіктіна, Л. В. Хомського, Е. Д. Чернеховського та інших.

Значне зацікавлення у згаданому контексті викликають праці вітчизняних науковців В. Л. Андрущенка, О. Д. Василика, В. В. Зайчикової, Ю. Б. Іванова, О. П. Кириленко, В. І. Кравченка, А. І. Крисоватого, М. І. Крупки, І. О. Луніної, В. М. Мельника, Ю. В. Пасічника, А. М. Соколовської, В. М. Суторміної, Л. Л. Тарангул, В. М. Федосова, С. І. Юрія та інших авторів. Заслужують на увагу публікації російських учених Б. Г. Болдирєва, М. В. Васильєвої, В. В. Курочкіна, І. В. Лексіна, Л. П. Окуньової, Л. П. Павлової, В. Г. Панскова, Г. Б. Поляка, Д. Г. Черніка, К. Я. Чижова, С. Д. Шаталова, Т. Ф. Юткіної. Серед сучасних західних дослідників податкових фінансів слід відзначити роботи Р. Берда,

Ш. Бланкарта, Дж. Б'юкенена, Р. Масгрейва, Ю. Немеца, Д. Норта, Г. Райта, Дж. Стігліца, Х. Ціммермана та інших.

Водночас у переважній більшості наукових видань питання теорії місцевого оподаткування недостатньо розглянуті, що істотно ускладнює вивчення понятійного апарату, співвідношення фундаментальних знань і прикладних розробок. Натомість дослідження теоретичних, нормативно-правових й організаційних аспектів місцевого оподаткування, ґрунтовний аналіз загальносвітової практики справляння місцевих податкових платежів – важливий напрямок наукових розвідок, широке застосування результатів яких дасть змогу виробити стратегічні підходи до реформування інституту місцевих податків і зборів в Україні.

Розділ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ МІСЦЕВОГО ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Теоретичні засади місцевого оподаткування

Інститут місцевих податків і зборів властивий для практично всіх територіальних утворень, тому його варто досліджувати як невід'ємний складовий елемент економічної культури людства. Парадоксально, але автори численних публікацій із податкових фінансів минулого та сучасності питанням теорії місцевого оподаткування приділяли недостатньо уваги. Ключові проблеми справляння місцевих податків і зборів завжди були тісно переплетені з концептуальними основами загальнодержавного оподаткування, тому перші не розглядалися без других. Це, безперечно, потребує звернення уваги на теоретичні підвалини місцевого оподаткування, позаяк воно двояко впливає на економічний і соціальний розвиток територіальних громад, будучи невіддільним компонентом їх співіснування й одним із джерел забезпечення суспільних послуг на місцевому рівні. Таким чином, можна стверджувати, що конструювання фундаментальної науково-теоретичної бази про місцеві податки та збори є відтворенням оптимальної симетрії побудови ринкових відносин і демократичних зрушень у громадянському суспільстві.

Наукова полеміка у сфері місцевого оподаткування зародилася не в абсолютному вакуумі знань. Протягом тисячоліть уявлення про сутність місцевих податків і зборів, їх місце та роль у податковій системі держави кардинально змінювалися. Автентичне походження самої ідеї податку тісно пов'язане з примусом (як механічним, так і психологічним), тобто позбавленням громадян доходу або права власності на користь уряду. Тому достатньо тривалий проміжок часу податкові платежі вважали великим злом; до них доводилося привертати увагу тимчасово, за наявності особливих умов або коли альтернативних способів покриття видатків не було. Зокрема, на початку XIX ст. проф. Бернського університету (Швейцарія) Карл-Людвіг Галлер (1768–1854 рр.), який у своїх наукових доробках не визнавав податків, критично підкреслив, що саме пан має годувати слуг, а не слуги пана. Чимало інших корифеїв фінансової науки того періоду заявляли про конфронтацію податкових платежів із фундаментальними основами існування держави.

Вивчаючи низку наукових праць із податкових фінансів першої половини XX ст., можна констатувати те, що в еволюційному процесі податки пройшли наступні стадії розвитку (рис. 1.1).

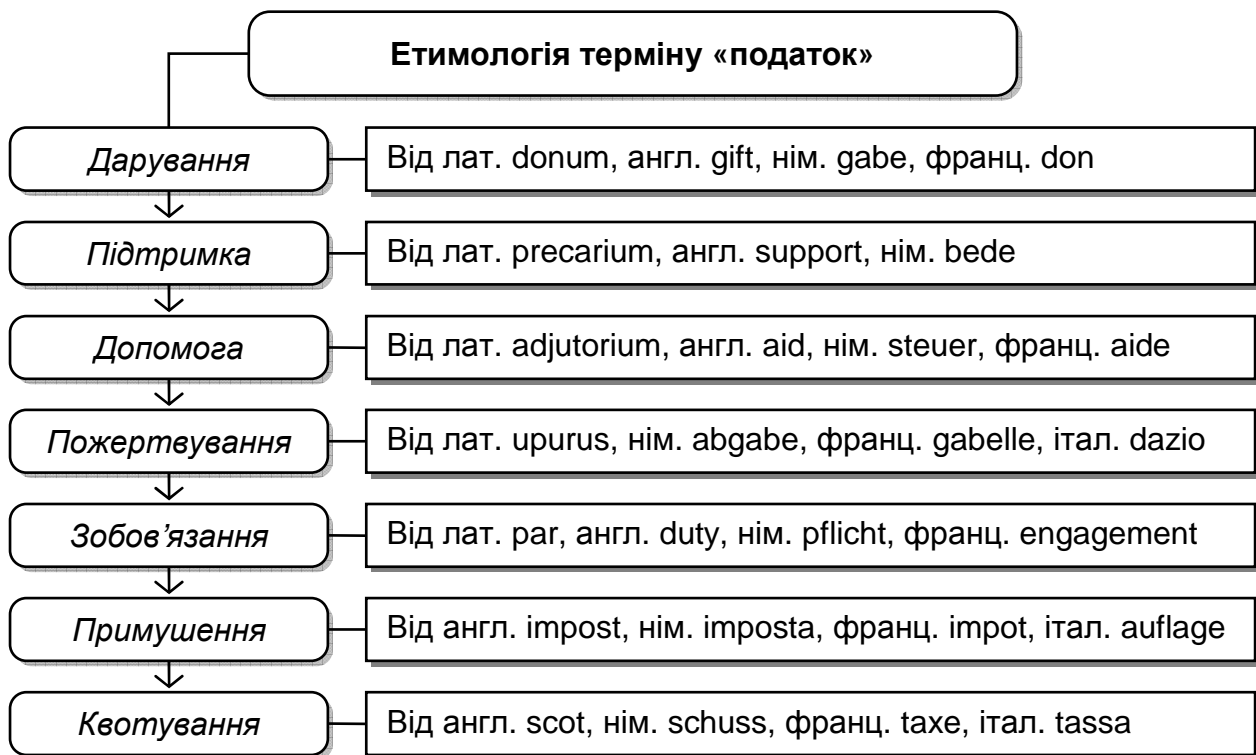


Рис. 1.1. Етимологія терміну «податок»

Варто відзначити, що в ранніх феодальних державах податкові платежі розглядали як дар. Невипадково у Великобританії ці поняття були синонімами і на теоретичному рівні їх позначали одним словом – «gift». Як засвідчував радянський економіст, історик і педагог Йосип Михайлович Кулішер (1878–1933 рр.), «добровільний дар» (від франц. «don gratuits»)¹ – допомога державі у екстрених випадках перетворилася на постійні збори, що справляли у певний термін і з певною метою². Суверенітет англійської нації будували у гострій боротьбі за право стягувати податки. Хоча в окремих випадках британські монархи могли впроваджувати локальні податкові платежі, однак, найімовірніше, це було винятком, а не правилом. Адже і майнові податки, й акцизи, що виникли наприкінці XVII ст., зі згоди уряду вводили на визначений термін: до закінчення війни або сплати боргів, що були породжені затяжними військовими діями. Про це, зокрема, писав представник фінансової науки Росії першої половини XX ст. Володимир Миколайович Твердохлебов (1876–1954 рр.) у книзі «Новітні фінансові проблеми» (1923 р.)³.

Надалі податки почали розглядати як допомогу державі з боку суспільства (логічно припустити, що «aids» – у Великобританії, «aide» – у

¹ Примітка. В епоху Середньовіччя у Франції податок, з вимогою сплати якого король через своїх чиновників звертався до провінцій.

² Кулішер І. М. Очерки финансовой науки / И. М. Кулишер. – Петроград : изд-во «Наука и школа», 1919. – С. 61.

³ Твердохлебов В. Н. Новейшие финансовые проблемы (1914–1923 гг.) / В. Н. Твердохлебов. – Петроград, 1923. – С. 38.

Франції та «steuer» – у Німеччині, – все це означало допомогу). При цьому вони були тимчасовими, надзвичайними, добровільними і, як наголосив проф. Й. М. Кулішер у книзі «Нариси фінансової науки» (1919 р.), в епоху Середньовіччя їх стягували з трьох причин: при викупі з полону сюзерена¹, посвяченні в лицарі його сина або заміжжі дочки². Тільки від XVIII ст. податки стали обов'язком громадян перед державою. Зокрема, в англійському лексиконі податкові платежі дотепер називають «duty», тобто борг або обов'язок. У схожому контексті розуміння їх сутності збереглося до наших днів (у російській й українській мовах спільнокореневі утворення «податі» та «податки» трактують як примусові платежі, іншими словами – «подати», «віддати державі»).

Таким чином, етимологія податків демонструє їх різнобічний генезис. Із одного боку, вони зародилися з контрибуції або данини, тобто їх стягували з чужоземців і пригноблених верств суспільства. Щоправда, з іншого – їх впроваджували тільки після тривалих переговорів урядових осіб. Аналогічно, процес еволюції місцевого оподаткування як специфічної форми фіскальних відносин на місцевому рівні в історичній ретроспективі пройшов низку етапів розвитку (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Етапи розвитку місцевого оподаткування

Період	Характеристика місцевого оподаткування	Роль місцевих податків і зборів
Рабовласницьке суспільство	Виникнення держави як унікального інструменту регулювання суспільних відносин і захисту права власності стало безпосередньою причиною існування податкових платежів. При цьому місцеві податки і збори ще остаточно не відокремилися від приватноправових форм доходів державного бюджету	Мобілізація фінансових ресурсів
Феодальне суспільство	Особливість епохи раннього Середньовіччя полягає в натуральності місцевих податків і зборів. Відтак їх основними платниками було сільське населення, що пов'язано зі специфікою тогочасних земельних відносин У період пізнього Відродження характерними були процеси централізації державної влади, що викликало як концентрацію фінансових ресурсів у руках монархів, так і право впроваджувати місцеві податки та збори	Мобілізація та перерозподіл фінансових ресурсів, регулювання економічних і соціальних процесів на місцевому рівні

¹ Примітка. Від франц. *suzerain* – у Західній Європі в епоху Середньовіччя – верхній сеньйор території (король, герцог, князь).

² Кулишер И. М. Очерки финансовой науки / И. М. Кулишер. – Петроград : изд-во «Наука и школа», 1919. – С. 60.

Буржуазне суспільство	Формується сучасна підсистема місцевого оподаткування. Оскільки провідною верствою суспільства в цей проміжок часу була буржуазія, вона встановлювала нові критерії справляння місцевих податків та зборів	Мобілізація та перерозподіл фінансових ресурсів, інструмент макро- і мікроекономічного регулювання
Капіталістичне суспільство	У результаті позитивних надбань демократії сформувався інститут місцевого самоврядування епохи капіталізму, а також відбулося законодавче розмежування доходів між державним та місцевими бюджетами. Поширилася тенденція до зростання ролі місцевих податків і зборів як постійного та стабільного джерела доходів місцевих бюджетів	Мобілізація та перерозподіл фінансових ресурсів, коригування екстерналій, інструмент макро- і мікроекономічного регулювання
Сучасне суспільство	Місцеві податки і збори стають не просто звичайним явищем суспільно-економічного життя, а перетворюються на одне з основних джерел доходів місцевих бюджетів у більшості розвинутих країн. Підсистеми місцевого оподаткування, що склалися в цей період часу, є досить розгалуженими й охоплюють наступні різновиди податкових платежів: на нерухомість, з доходів, продажів тощо	Мобілізація та перерозподіл фінансових ресурсів для забезпечення благ, коригування екстерналій, інструмент макро-, мезо- і мікроекономічного регулювання

Водночас із побудовою фундаментальних засад місцевого оподаткування під безпосередньою дією економічного та соціального розвитку формувалися різнобічні наукові теорії податкових фінансів, зміст яких узагальнено на рис. 1.2, а також в додатку А.

Від ознаки фіскального насильства традиційні уявлення про місцеві податки та збори поетапно еволюціонували до усвідомленого поняття взаємовигідного обміну в системі взаємодії економіки, держави, суспільства й особистості¹. Відбулася певна трансформація від розуміння їх сутності як загальнообов'язкових платежів до бачення як принципової необхідності. У цьому контексті проблема фіскального вибору – своєрідна економічна теорія демократії, де є згода населення оплачувати вибір державотворення, який воно зробило. За цих обставин необхідно віднайти рівновагу, з одного боку, між неминучим фіскальним примусом і самооподаткуванням, а з іншого – між реальним податковим навантаженням й конкретними вигодами від сплати податків².

¹ Андрущенко В. Л. Фінансова думка заходу в ХХ столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів / В. Л. Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – С. 149.

² Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монограф. / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – С. 37.

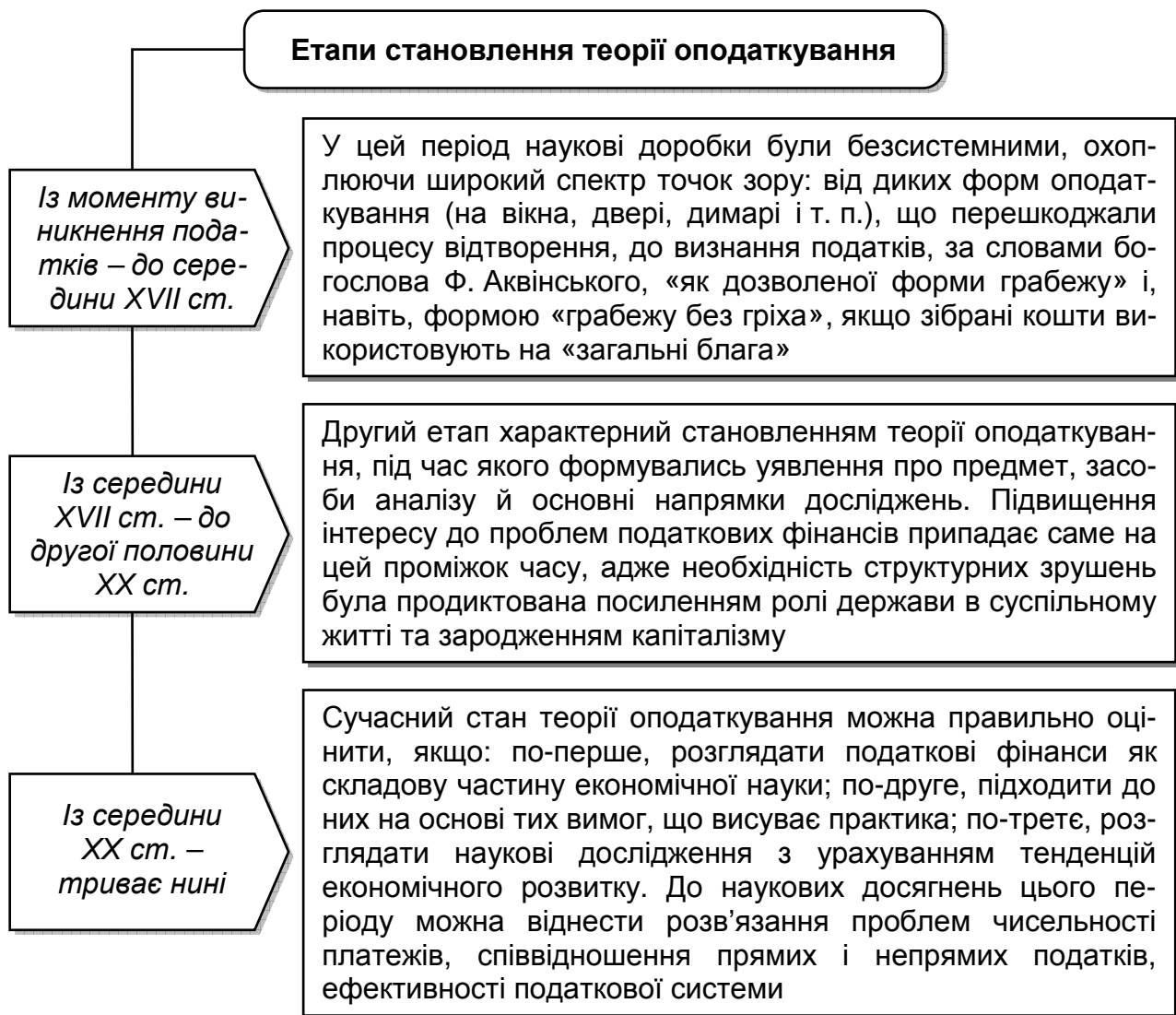


Рис. 1.2. Етапи становлення теорії оподаткування

Зауважимо, що у більшості випадків місцеві податки та збори мають відповідати базовій домінанті місцевого оподаткування «послуги – оплата» (в інтерпретації проф. В. І. Кравченка – теорія поворотної послуги, що визначає місцеві податки та збори як плату за послуги, котрі органи місцевого самоврядування надають населенню). Витоки цієї теорії можна простежити в таких податкових концепціях:

1) Фіскальні інструменти коригування доходів і витрат бюджету були вперше теоретично узагальнені в теорії обміну. Зокрема, піонери її ідеї – англійський державний діяч Томас Гоббс (1588–1671 рр.) та французький мислитель Оноре Габріель Рікетті Мірабо (1749–1791 рр.) концептуально визначили сутність податків як результат договору між населенням і державою, відповідно до якого піддані вносять останній грошові кошти за підтримку правопорядку й інші суспільно значимі послуги. При цьому ніхто не може відмовитися як від їх сплати, так і від користування тими благами, що надає держава. Натомість такий обмін вигідний, оскі-

льки уряд дешевше і краще охороняє громадян, ніж якби кожний із них робив це самостійно. Іншими словами, податкові платежі служать своєрідною «ціною» суспільства за злагоду та мир.

2) Органічним продовженням попередньої концепції стала атомістична теорія, яка зародилася в епоху Просвітництва (XVII–XVIII ст.). Зокрема, у ній маршал Франції Себастьян де Претр де Вобан (1633–1707 рр.) і французький письменник, правознавець та філософ Шарль Луї Монтеск'є (1689–1755 рр.) розглядали податки як плату, що вносить суспільство за охорону їх особистої або майнової безпеки. Насправді ж ніякого зв'язку між сплатою податкових платежів й отримуваною від держави вигодою нема. Адже, з одного боку, в даному контексті фактично відсутня будь-яка сутність добровільної згоди, що має місце у випадку купівлі-продажу товарів. Утім, з іншого – нереально провести паралель між сумою сплачених податків і тією користю, яку платники податків одержують від діяльності або бездіяльності уряду.

3) Прикладом побудови засадничих постулатів оподаткування є численні наукові доробки англійських економістів Адама Сміта (1723–1790 рр.) і Давида Рікардо (1772–1823 рр.). Так, наукова полеміка британських учених-класиків кінця XVIII – початку XIX ст. була сконцентрована на економічній природі податків як одного з видів доходів бюджету, що мають покривати витрати на забезпечення суспільних послуг. При цьому будь-яку іншу роль (наприклад, регулювання економіки) їм принципово не відводили, тому мито та збори навіть не розглядали як податкові платежі. Вивчення багатогранної творчості ортодоксів податкових фінансів дає змогу виокремити базову домінуючу еквівалентності оподаткування, яка демонструє схожість із тезою про добровільність справляння податків філософа-меркантиліста Т. Гоббса.

4) Наприкінці XIX ст. у своїх нормативно-податкових максимах один із лідерів італійського лібералізму Франческо Саверіо Нітті (1868–1953 рр.) виокремлював поняття «суспільно неподільних послуг», платою за які є податки. У даному випадку він виводив суто концептуальну дефініцію податкового платежу – тієї частини багатства, яку громадяни віддають державі для задоволення колективних потреб (інакше кажучи, на відміну від індивідуальних, є різноманітні суспільні послуги, що можуть бути забезпечені тільки шляхом сплати податків). Вважаємо за доцільне наголосити, що ця теорія об'єктивно відображала реалії тієї епохи, які були обумовлені зростанням бюджетних витрат та необхідністю обґрунтування збільшення податкового тиску.

5) Найтотожнішою до фіскального обміну «послуги – оплата» на прийнятих для суспільства і близьких до загальної згоди засадах є кон-

цепція справедливості оподаткування, відповідно до якої податкове навантаження має визначатися певним ступенем еквівалентності сплачених податкових платежів окремими громадянами зі зустрічними послугами з боку держави або органів місцевого самоврядування. Так, одним із перших це відзначив шведський учений Кнут Віксель (1851–1926 рр.) у монографії «Дослідження з теорії фінансів» (1896 р.). На його думку, інституційна симетрія, за якої користувачів суспільних послуг, носіїв рішень і платників податків урівнюють¹, та принцип одностайності в прийнятті політичних рішень мають запобігати виникненню ситуації, коли громадяни сплачують більше, ніж повинні зробити це насправді. Наприкінці ХХ ст. проф. Берлінського Гумбольдт-університету (Німеччина) Шарль Бланкарт й американський економіст Джеймс М. Б'юкенен надали цій ідеї сучасного бачення в теорії суспільного вибору.

Проте зазначені теоретичні положення піддали нищівній критиці російські дослідники податкових фінансів, особливо проф. Василь Олександрович Лебедев (1833–1909 рр.), який у книзі «Місцеві податки. Досвід дослідження теорії і практики місцевого оподаткування» (1886 р.) писав, що порівнювати послуги з оплатою можна тоді, коли вартість послуг наближається до суми зібраних податків; ця вимога загальна для як державного, так і місцевого господарства². Таким чином, принцип «послуги – оплата» не може бути покладений тільки в основу місцевого оподаткування, адже тісно пов'язаний із функціональними механізмами справляння загальнодержавних податкових платежів.

Всеосяжна руйнація вітчизняних податкових традицій, які передбачали помірність і доцільність оподаткування, розпочалася наприкінці ХІХ ст. – у першій половині ХХ ст. Відтак чимало вчених-економістів даний період часу ототожнювали з атиповим занепадом науково-теоретичних розробок у сфері місцевого оподаткування. Наприклад, проф. Михайло Ізидорович Фрідман (1875–1921 рр.) у передмові до книги «Етюди з теорії оподаткування» (1908 р.) американського науковця Едвіна Селігмана (1861–1939 рр.) і французького вченого-економіста Рене Стурма (1837–1917 рр.) переконливо акцентував увагу на тому, що фінансова наука небагата оригінальними працями, особливо в області теорії оподаткування³. Доцільно наголосити на хибності останньої тези, адже саме в цю епоху був закладений базис наукового вчення про міс-

¹ Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Пер. з нім. С. І. Терещенко та О. О. Терещенка. – К. : Либідь, 2000. – С. 204.

² Лебедев В. А. Местные налоги. Опыт исследования теории и практики местного налогообложения / В. А. Лебедев. – СПб. : Типография А. М. Вольфа, 1886. – С. 66.

³ Селигманъ Э. Этюды по теории обложения / Э. Селигманъ, Р. Стурмъ. – С.-Пб. : Типография «ПРАВДА», 1908. – С. 3.

цеві податки та збори (в додатку Б подано перелік робіт українських та російських дослідників місцевого оподаткування).

Слід відзначити, що фінансові праці першої половини XIX ст. були системно спрямовані на історичну тематику. Взагалі, історія фінансів того часу представлена набагато краще та повніше, ніж теорія місцевого оподаткування. Скажімо, до ранніх робіт можна віднести наукові доробки директора канцелярії міністерства фінансів Росії Юлія Андрійовича Гагемейстера (1806–1878 рр.) «Дослідження фінансів стародавньої Росії» (1833 р.), державного діяча Дмитра Андрійовича Толстого (1823–1889 рр.) «Історія фінансових установ Росії» (1848 р.), проф. фінансового права Євграфа Григоровича Осокіна (1819–1880 рр.) «Внутрішні митні збори в Росії» (1850 р.) і «Декілька спірних питань про історію російських фінансів» (1855 р.). Значну роль у становленні фундаментальних засад місцевого оподаткування минулого відіграли бібліографічні джерела проф. Харківського університету Михайла Мартиновича Алексеєнка (1847–1917 рр.), російського акад. Володимира Павловича Безобразова (1828–1889 рр.), проф. Санкт-Петербурзького університету Андрія Олексійовича Ісаєва (1851–1924 рр.) і їх прибічників.

Таким чином, на початку минулого століття у фінансовій науці сформувалася дорадянська школа, підґрунтям якої стали течії загальносвітової фінансової думки, у т. ч. теорія місцевого оподаткування. Тому науково правильно виокремити в історії економічних вчень російський напрям податкових фінансів. Наприклад, у цей проміжок часу акад. Іван Іванович Янжул (1846–1914 рр.) у книзі «Основні початки фінансової науки» (1904 р.) виклав власне бачення економічної сутності податку, яке й сьогодні не втратило актуальності. Зокрема, під ним він розумів такі однібочні економічні пожертвування, які держава або інші суспільні групи стягують легальним шляхом і законним способом для задоволення суспільно необхідних потреб¹. Із точки зору російського науковця, фіскальні амбіції органів місцевого самоврядування мають не вступати в конфронтацію з податкоспроможністю населення, не знижуючи їх життєвого рівня і не зменшуючи межі розширеного відтворення.

Зазначимо, що в цей самий час інтенсивно розвивалася теорія місцевого оподаткування у фундаментальних працях радянських дослідників податкових фінансів – Павла Петровича Гензеля (1887–1949 рр.), Михайла Васильовича Іславіна (1864–1942 рр.) і Володимира Миколайовича Твердохлєбова (1876–1954 рр.). На думку останнього, механізм справляння локальних податкових платежів слід будувати на комбінації

¹ Янжуль И. И. Основы начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И. И. Янжуль. – С.-Пб., 1904. – С. 196.

різного роду прибуткових і реальних податків. При цьому перші з них належить справляти на кшталт обмежених законодавчими актами надбавок, а решту – надавати органам місцевого самоврядування в самостійній формі, оскільки це дасть змогу пристосувати податки до різноманітних особливостей економічного та соціального життя регіонів. Наперекір об'єктивним запереченням вітчизняних учених-економістів першої половини ХХ ст., які вказували на нерівномірність реального оподаткування, достатню мобільність бази оподаткування та високу вартість адміністрування, передача на місцевий рівень реальних податкових платежів виправдовувала надії того часу, тому й доцільна.

У свою чергу, проф. П. П. Гензель вбачав таку конфігурацію системи місцевого оподаткування, за якої власні доходи територіальних громад мають бути тісно пов'язані з їх видатковими повноваженнями, тобто відповідати тій чи іншій категорії місцевих витрат (рис. 1.3). При цьому обов'язкові витрати необхідно покривати за рахунок особистих податків (наприклад, майнових і прибуткових). Оскільки населення залежно від рівня його податкоспроможності зобов'язане брати участь у коригуванні згаданих витрат, тому тільки особисті податкові платежі здатні сповна враховувати цей факт. Витрати місцевого значення, в яких можна зважити персональну вигоду певних соціальних груп, необхідно покривати за рахунок сплати мита та спеціальних акцизів. Натомість витрати, в яких важко врахувати кількісні параметри індивідуальної вигоди, доцільно покривати за рахунок реальних податків (наприклад, земельного та промислового). Тобто, при збільшенні вартості нерухомості та пожвавленні торговельно-промислового обороту вони повертаються платникам у сумі реально стягнених із них податкових платежів. На нашу думку, проти такої схеми місцевого оподаткування важко заперечувати, адже вона давала досить мотивоване розв'язання суспільно значимих проблем у межах тогочасного соціально-економічного ладу.

Із точки зору акад. І. І. Янжула, до власних джерел доходів місцевих бюджетів мають належати локальні податкові платежі на розкіш, які сплачують заможні верстви населення¹, а саме: податки на екіпажі, автомобілі, велосипеди, яхти; збори з більярдів, реклами, театральних квитків, музичних інструментів. Парадоксальність цих поглядів небезпідставно змушує нас не погодитися з попередньою тезою, адже вони відігравали незначну роль у фінансуванні територіальних громад того часу. Проте уряд охоче надавав їх для впровадження органам місцевого самоврядування, оскільки попри відносну дріб'язковість фіскального ре-

¹ Янжуль И. И. Основы начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И. И. Янжуль. – С.-Пб., 1904. – С. 351.

зультату і вагомих адміністративних витратах, їх конструювання в системі державних фінансів було нераціональним. Наведені теоретичні положення проф. В. О. Лебедев у книзі «Місцеві податки. Досвід дослідження теорії і практики місцевого оподаткування» (1886 р.) пояснив тим, що, користуючись перевагою, держава охороняє своє, а місцеве самоврядування змушене задовольнятися залишками¹.



Рис. 1.3. Конфігурація місцевого оподаткування

Серед місцевих податків і зборів російські теоретики податкових фінансів також виокремлювали податок із будівель, яким оподатковували житлові будинки, фабрики, заводи, склади, торговельно-промислові приміщення, театри і т. п. Доцільно зазначити, що цей різновид локальних податкових платежів стягували в розмірі однієї четвертої відсотка матеріальної вартості об'єктів нерухомості, а механізм його справляння регулювали законодавчим актом від 30 червня 1924 р. Однак не зовсім транспарентні схеми його адміністрування викликали критику з боку як науковців, так і платників податків. Зокрема, проф. П. П. Гензель відзначив низький граничний розмір ставки даного платежу, адже за межею бази оподаткування перебувала значна частина вартості нерухомості. Відстоюючи протилежну точку зору, інші вчені вважали матеріальну вартість будівель не вдосталь умотивованим об'єктом для оподаткування. Оскільки податок із будівель має відповідати доходам або натуральним вигодам, що отримує її власник², при застосуванні класового принципу вар-

¹ Лебедев В. А. Местные налоги. Опыт исследования теории и практики местного налогообложения / В. А. Лебедев. – СПб. : Типография А. М. Вольфа, 1886. – С. 54.

² Мітіліно М. І. Основи фінансової науки / М. І. Мітіліно. – К. : Державне видавництво України, 1929. – С. 252.

тість не може бути показником прибутковості.

Поміж цим, широкого розголосу набуло спеціальне оподаткування у вигляді справляння податку на незаслужений приріст цінності. Так, у книзі «Короткий курс фінансової науки» (1925 р.) незаслуженим приростом цінності назване таке підвищення вартості нерухомого майна, яке не залежить від зусилля та волі його власника¹. Іншими словами, це пряме перенесення тих витрат, які дають вигоду певним групам мешканців міст за їх же рахунок. Якщо, наприклад, міська влада фінансує прокладання бруківки на вулиці або будівництво водопроводу, то, тим самим, безпосередньо збільшується вартість прилеглих земельних ділянок. Власники відповідної землі (інколи навіть не забудованої) збагачуються без жодних зусиль, ризику та витрат. Тому перенесення на них частини видатків органів місцевого самоврядування є цілком доречним, а головне – відповідає принципу справедливості оподаткування.

У науковій полеміці зарубіжні науковці неодноразово вказували на те, що без широкого застосування спеціального оподаткування були б нереальними швидке зростання американських міст, а також вражаючий розвиток їх благоустрою. У деяких штатах спеціальні збори на місцеве впорядкування стягували добровільно, а іноді – у примусовому порядку з відстроченням на кілька років. Відтак граничні розміри їх ставок були диференційованими. За аналітичними підрахунками, справляння даних платежів зазвичай покладали на власників прилеглих ділянок: 100% муніципальних витрат на прокладення нових вулиць; 90% – на благоустрій тротуарів; 60% – на заощення тротуарів; 50% – на проведення освітлення вулиць². У тому чи іншому вигляді (за прибирання сміття або очищення димарів) спеціальні збори стягували у великих містах майже всіх капіталістичних країн світу. І хоча за економічною суттю вони були схожими на загальнодержавні податкові платежі, повноваження щодо їх адміністрування передавали на місцевий рівень.

Окрім перерахованих місцевих податків і зборів, у селах могли впроваджувати податкові платежі у формі самооподаткування, які стягували за різних обставин і нерідко були курйозними. Так, поряд із податком з вечірок, справляли збір із неодружених, оподатковували небіжчиків і т. п. У книзі «Низовий бюджет і громадське господарство села» (1929 р.) відзначено, що в сільських населених пунктах «податкотворчість» була розвинута достатньо інтенсивно, а при впровадженні платежів із самопода-

¹ Боголепов Д. Краткий курс финансовой науки / Д. Боголепов. – Издательство «Пролетарий», 1925. – С. 206.

² Велихов Л. А. Основы городского хозяйства / Л. А. Велихов. – М. : Наука, 1996 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rels.obninsk.com/Cd/Sdc/free/edu/Lm/sup-01.htm>. – Назва з екрана.

ткування органи місцевого самоврядування проявляли велику винахідливість і різні хитрощі¹. Слід також наголосити на масовості даних платежів, які справляли на мешканців сільських населених пунктів значне податкове навантаження. Тому основними завданнями органів державної влади було обмежити негативні риси їх впровадження та спрямувати процес самооподаткування в законне русло.

У низці з вказаною систематикою місцевого оподаткування є чимало інших, різнобарвніших інтерпретацій. Для прикладу, проф. Колумбійського університету (США) Е. Селігман розрізняв п'ять схем: розкладальну, надбавки, роздільні джерела, відрахування та державні субсидії. Приват-доцент Санкт-Петербурзького університету (Росія) М. О. Сірінов поділяв власні доходи місцевих бюджетів на повне розділення і змішану систему, а субсидії та відрахування об'єднував у єдиний механізм. Російський державний діяч М. І. Іславін виокремлював наступні підтипи місцевого оподаткування: англійський (цільове оподаткування, яке склалося історично), французький (штучно побудоване оподаткування, яке вирізнялося державним централізмом), прусський (розмежування дохідних джерел при комунально-фінансовій незалежності). Цікаву конфігурацію інституту місцевих податків і зборів будував радянський учений Д. В. Данілов, акцентуючи увагу на чотирьох її елементах, а саме: відрахуваннях від загальнодержавних податків, надбавках до них, самостійних податкових платежах і доходах від ренти з міської землі.

Звертає на себе увагу той факт, що теорія оподаткування не має в розпорядженні загальноприйнятих визначень понять «податок» та «місцеві податки і збори», що є свідченням недостатнього вивчення цих економічних явищ. Відсутність одностайної точки зору можна пояснити серйозними теоретичними прогалинами в наукових доробках дослідників податкових фінансів минулого та сучасності. Поміж цим, наявність таких дефініцій істотно допомогла б утвердити роль і значення податкових платежів у процесі суспільного відтворення та полегшити наукові розвідки в цій сфері. За словами російського науковця В. М. Пушкарьової, знання генезису категорії «податок» в історії фінансової науки дасть змогу відмовитися від стереотипів у фінансовій науці, осмислити нагромаджений досвід, зробити результативними дослідження про природу податку і принципи оподаткування². Тому ефективне розв'язання наболілих проблем теорії та практики оподаткування потребує напрацювання якіс-

¹ Леонтьев М. Л. Низовой бюджет и общественное хозяйство в деревне / М. Л. Леонтьев. – М. : Государственное Финансовое Издательство Союза ССР, 1929. – С. 84.

² Пушкарёва В. М. Генезис категории «налог» в истории финансовой науки // Финансы. – 1999. – № 6. – С. 33.

ного рівня категорійно-понятійного апарату.

Безсумнівно, податок є одним із основних понять фінансової науки. Складність розуміння його сутності обумовлена тим, що це одночасно економічне, господарське та правове явище. У багатьох випадках як теоретики, так і практики-фінансисти не можуть пояснити економічний зміст податку за допомогою тих методів, які мають у розпорядженні. Тому, досліджуючи категоріальність даного поняття, вони зазнають значних труднощів у його трактуванні саме як економічної категорії. Невипадково в численних працях зарубіжних та вітчизняних науковців є низка дефініцій, частину з яких узагальнено у додатку В. Наведені визначення свідчать про те, що автори переважно одностайні в розумінні сутності податку: по-перше, однотипність проявляється у безперечному стягненні до бюджету як економічної основи держави; по-друге, згадані визначення говорять про те, що справляння податкових платежів не залежить від суспільного устрою в країні; по-третє, переважна більшість атрибутів податку мають, насамперед, правове значення.

Загалом же, на думку вітчизняного науковця В. В. Буряковського, поняття «податок» використовують в економічних, філософських і правових джерелах для позначення обов'язкових платежів, впроваджених вищими органами державної виконавчої влади, які фізичні та юридичні особи¹ сплачують до бюджету в розмірах і терміни, передбачені законом. У семантичному аспекті це означає, що податок належить до будь-якого платежу, який надходить до того чи іншого бюджету. Це трактування не є переконливим навіть тому, що не всі податкові платежі можуть бути віднесені до категорії податків. Якщо ж трактувати сутність податку в демократичній державі, то він є добровільними внеском у інтересах громадян-виборців, а за формою прояву (через сферу публічно-правового регулювання) – незалежним від бажання індивідів одностороннім, безвідплатним і безеквівалентним платежем. Із точки зору проф. В. Л. Андрущенко, податок у суспільстві сучасного типу – ані чисто добровільний, ані суто обов'язковий платіж². Його природа є неоднорідною, відображаючи, з одного боку, суперечливі імперативи антифіскальної поведінки, а з іншого – рівень правової свідомості суспільства.

Слід відзначити, що для місцевих податків і зборів характерні здебільшого ті самі принципи побудови, що й для загальнодержавних податкових платежів, проте вони мають деякі специфічні особливості. Зокре-

¹ Буряковський В. В. Податки : навч. посіб. / В. В. Буряковський. – Дніпропетровськ : Пороги, 1998. – С. 4.

² Анкинсон Э. Лекции по экономической теории государственного сектора / Э. Анкинсон, Дж. Стиглиц. – М. : Аспект Пресс, 1995. – С. 43.

ма, розмежування в теорії оподаткування понять «податок» та «місцеві податки і збори» відображено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Розмежування понять «податок» і «місцеві податки та збори»¹

Ознаки	Податок	Місцеві податки і збори
За адресністю	Надходять до державного та місцевих бюджетів	Надходять тільки до місцевих бюджетів
За роллю у формуванні бюджетів	Формують основну частину доходів державного та місцевих бюджетів	Питома вага в структурі доходів місцевих бюджетів порівняно незначна
За періодичністю сплати	Сплата є періодичною	Сплата може бути періодичною або одноразовою
За цільовим спрямуванням	Не мають чітко вираженого цільового спрямування	Можуть мати цільове призначення, бути впровадженими на відшкодування витрат територіальних громад, введені як плата за надання прав або видачу дозволів

Найтипівіші тлумачення поняття «місцеві податки і збори» в інтерпретації зарубіжних та вітчизняних учених-економістів узагальнено в додатку Г. Звертає на себе увагу той факт, що практично жодна із згаданих дефініцій не адекватна як вимогам бюджетно-податкового законодавства, так і траєкторії розвитку тих демократичних перетворень, які сьогодні відбуваються в громадянському суспільстві.

Логічно припустити, що місцеві податки та збори є специфічною формою суспільно-економічних відносин на місцевому рівні. На відміну від загальнодержавних аналогів, вони незначні за обсягом надходжень до місцевих бюджетів платежами. Згідно з іншими переконаннями, місцеві податки та збори справляють за будь-які надані блага або дії органів місцевого самоврядування, які можуть бути інтерпретовані як «плата за послуги». Вважаємо за доцільне наголосити, що наукова полеміка навколо цього питання була сконцентрована ще на початку минулого століття в низці фундаментальних робіт радянських теоретиків податкових фінансів. Зокрема, М. О. Сірінов у книзі «Місцеві фінанси» (1926 р.) до особливостей місцевих податків і зборів відніс їх тісну «прив'язку» до певної місцевості, а також здатність бути технічно використаними в місцевому масштабі². Відтак в ідеальному варіанті під місцевими податками та зборами слід розуміти податкові платежі, які впроваджують тільки за іні-

¹ Примітка. Побудовано на основі [Іванов Ю. Б. Податкова система : підруч. / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К. : Атіка, 2006. – С. 25].

² Сірінов М. А. Местные финансы / М. А. Сірінов. – М. : Государственное издательство, 1926. – С. 79.

ціативною представницьких органів місцевого самоврядування, ці ж органи визначають їх основні елементи (зокрема, базу оподаткування, граничні розміри податкових ставок, порядок обчислення та сплати, напрямки використання) й здійснюють адміністрування.

Доволі прагматично до тлумачення місцевих податків і зборів підійшов проф. Торонтського університету (Канада) Річард Берд, котрий охарактеризував їх як податкові платежі, що впроваджують органи місцевого самоврядування та підлягають зарахуванню до місцевих бюджетів¹. У схожому контексті проф. Хорст Ціммерман додав ще одну критеріальну ознаку – локальні податкові платежі, які впроваджують і скасовують органи місцевого самоврядування в тому розумінні, що останні мають право податкової ініціативи на території свого муніципалітету². Тому, зважаючи як на рівень демократичної свідомості населення, так і на морально-етичні імперативи поведінки суспільства, законодавчо закріпленими повноваженнями щодо впровадження локальних податкових платежів органи місцевого самоврядування мають користуватися обачно. У протилежному випадку високе податкове навантаження може стати не тільки об'єктивною перешкодою для розвитку підприємницької ініціативи, а й призвести до зниження рівня життя.

На наш погляд, місцеві податки і збори необхідно розглядати як своєрідну плату за вигоди, що забезпечують органи місцевого самоврядування. Таке трактування їх сутності тісно пов'язане з реаліями практики «голосування ногами» (мотивацією переїзду до тієї чи іншої юрисдикції), унаслідок чого відбувається раціональний перерозподіл суспільних послуг на місцевому рівні. Поміж цим, місцеві податки та збори є одними з найважливіших інститутів у системі місцевих фінансів нашої держави. Зокрема, під інститутом місцевих податків і зборів ми розуміємо законодавчо закріплену групу правових норм, що регламентує порядок впровадження податкових платежів (міськими, селищними та сільськими радами), механізм їх справляння (у межах відповідних адміністративно-територіальних одиниць) і зарахування до місцевих бюджетів для виконання повноважень у межах власної компетенції органів місцевого самоврядування. Інакше кажучи, це універсальна і, разом із тим, вихідна категорія, яка виражає критеріальні властивості місцевих фінансів. Цілком очевидно, що саме в умовах демократії податкова форма має стати домінуючою у сфері фіскальних взаємовідносин.

¹ *Bird R. Tax Policy and Economic Development / R. Bird. – The Johns Hopkins University Press, 1992. – P. 59.*

² *Циммерманн Х. Муниципальные финансы : учеб. / Х. Циммерманн. – М. : Издательство «Дело и сервис». – 2003. – С. 158.*

Таким чином, вчення про місцеве оподаткування як специфічну форму суспільно-економічних відносин, пов'язану з порядком впровадження за ініціативи органів місцевого самоврядування, механізмом справляння і зарахування місцевих податків та зборів до місцевих бюджетів, є самостійною галуззю фінансової науки з властивою тільки їй, чітко вираженою теорією, яка прогресивно формувалася протягом кількох сторіч. Його становлення, розвиток, пошук фундаментальних ідей і прикладні дослідження учених є об'єктивною закономірністю, пов'язаною з процесами фінансової децентралізації та деконцентрації державної влади, формуванням системи незалежних місцевих фінансів.

1.2. Місцеві податки і збори у формуванні фінансової бази місцевого самоврядування

Наближення України до європейської спільноти, реорганізація її адміністративно-територіального устрою, посилення ролі інститутів публічної влади та громадянського суспільства потребують наявності політично стійкого і фінансово незалежного місцевого самоврядування, яке є органічним поєднанням форм представницької та безпосередньої демократії. За цих обставин ключовим чинником у налагодженні економічного та соціального життя в регіонах має стати ефективне формування системи місцевих фінансів, здатної перетворити територіальні громади із дотаційних на суб'єкти, які зможуть самостійно забезпечити суспільний добробут їх мешканців. У цьому контексті показовий приклад розвинутих країн світу, де муніципальні утворення, що опираються на власні фінансові ресурси, є стабілізатором суспільно-політичного ладу в державі. Тому достатнє фінансове забезпечення місцевого самоврядування є найбільш прагматичним кроком на шляху до матеріалізації конституційних гарантій суверенітету, побудови гнучкої демократичної системи влади, реалізації державної податкової політики.

Проблеми забезпечення фінансовими ресурсами потреб місцевого самоврядування постійно привертають увагу вчених, економістів, політиків і громадськості. Зокрема, дослідження свідчать, що практична діяльність у цій сфері не завжди сприяє позитивному вирішенню тих чи інших економічних та соціальних питань. Адже є чимало прогалин у нормативно-правовому полі, нема критеріальних вимог до вирівнювання структури доходів місцевих бюджетів, триває практика адміністративного втручання в роботу податкового апарату держави. І хоча кожен без винятку уряд відносив проблеми фінансового забезпечення місцевого самоврядуван-

ня до найпріоритетніших напрямків своїх функціональних повноважень, насправді їм рідко коли приділяли належну увагу. Зважаючи на історичний досвід становлення та національні традиції функціонування, територіальні громади сьогодні перебувають на першопочатковому етапі пошуку оптимальної симетрії їх співіснування.

Реальний стан фінансування видатків органів місцевого самоврядування на виконання функцій і завдань у межах власної компетенції та реалізації делегованих центральною владою повноважень є надзвичайно складним, а нинішню структуру наповнення місцевих бюджетів у нашій державі не можна вважати досконалою. Так, аналіз статистичних даних підтверджує, що найбільша питома вага належить надходженням від загальнодержавних податкових платежів, які фактично не пов'язані з власною діяльністю територіальних громад. Натомість частка місцевих податків і зборів у структурі доходів місцевих бюджетів – у межах 1–2%. Це неабиякою мірою суперечить принципам формування фінансових ресурсів місцевого самоврядування, задекларованих в Європейській хартії місцевого самоврядування (1985 р.). Тому видається логічним, а відтак цілком відповідатиме згаданій домініанті той факт, що основою фінансової бази місцевого самоврядування мають бути надходження з власних джерел. Тільки за цієї умови їх функціонування відповідатиме демократичним механізмам ринкової економіки.

Перш ніж перейти до з'ясування питання фінансового забезпечення місцевого самоврядування, належить дослідити його економічну сутність, а також визначити ті принципи побудови, які відповідають демократичним трансформаціям в українському суспільстві. Зокрема, не слід ідентифікувати зміст поняття «фінансове забезпечення місцевого самоврядування» з будь-якими іншим його аналогом. Оскільки коли йдеться про фінансове забезпечення, то аж ніяк не маємо на увазі утримання територіальних громад, оскільки це суперечить самій ідеї їх існування. Тому, як зазначила вітчизняний науковець Г. П. Антоньєва, це поняття необхідно розглядати як систему фінансування органами місцевого самоврядування завдань у процесі розподілу функцій і сфер відповідальності між центральними органами виконавчої влади й органами місцевого самоврядування¹. З нашої точки зору, визначення «фінансове забезпечення місцевого самоврядування» потрібно ототожнювати зі створенням найзручніших умов для життєдіяльності мешканців територіальних громад, які сприяють нормальному протіканню економічних процесів на міс-

¹ Антоньєва Г. П. Проблеми фінансового забезпечення місцевого самоврядування в Україні / Г. П. Антоньєва // Бюджетна реформа в Україні: проблеми та шляхи їх розв'язання : між-нар. наук.-практ. конференція. Київ, 25–26 травня 2001 р. – К., 2001. – С. 220.

цевому рівні, підтриманню стабільного функціонування та розвитку соціальної сфери, її об'єктів й інфраструктури.

Основоположні принципи формування фінансових ресурсів місцевого самоврядування концептуально окреслені в ст. 9 Європейської хартії місцевого самоврядування (рис. 1.4). Приймаючи їх, кожна держава бере зобов'язання забезпечити умови для достатнього фінансування власних і делегованих повноважень органів місцевого самоврядування. На жаль, більшість із них в Україні є декларативними та рекомендаційними, позаяк їх не повсякчас дотримуються на практиці.



Рис. 1.4. Принципи формування фінансових ресурсів місцевого самоврядування¹

При формуванні фінансових ресурсів місцевого самоврядування в низці зарубіжних країн перевагу надають принципам бюджетної еквівалентності й національної солідарності. У науковій літературі основі першого з них – ідея податкової справедливості, яка безпосередньо стосується платників місцевих податків і зборів. Відповідно до цього принципу фінансові ресурси на місцевому рівні мають відповідати тому податко-

¹ Примітка. Побудовано на основі Європейської хартії місцевого самоврядування.

вому навантаженню, яке несуть мешканці територіальних громад, а можливості отримання ними суспільних послуг повинні зростати відповідно до збільшення обсягу податкових надходжень. В основі другого принципу можна простежити не тільки абстрактні міркування щодо національної солідарності, а й інші аргументи, згідно з якими держава повинна вирівнювати фінансові можливості депресивних регіонів. Із одного боку, вона зобов'язана гарантувати надання населенню суспільних послуг, щоправда, з іншого – низький рівень економічного та соціального розвитку регіонів може призвести до не зовсім ефективного переміщення капіталу, трудових ресурсів і виробничих факторів.

Чимало вітчизняних науковців як у процесі фінансового забезпечення місцевого самоврядування, так і при реформуванні міжбюджетних відносин виокремлюють принцип субсидійності. Його сутність полягає в наближенні до безпосереднього споживача тих суспільних послуг, які надають мешканцям територіальних громад при розмежуванні видатків між різними ланками бюджетної системи. Реалізація цього принципу в Україні стане можливою тільки за умови встановлення механізму, за якого окремі видатки зберігатимуть за органами місцевого самоврядування в разі їх оперативного виконання. Тобто, його впровадження на практиці передбачатиме здійснення низки заходів у сфері деконцентрації державної влади з тим, щоб наділити органи місцевого самоврядування необхідними важелями впливу, які забезпечать спроможність регіонів до розвитку. Відтак встановлення рівноваги між обсягом наданих повноважень (зокрема, щодо здійснення видатків) і масштабами отримуваних фінансових ресурсів може стати запорукою ефективного виконання територіальними громадами покладених на них функцій. Остання теза дає змогу твердити про забезпечення міжнародно-правових гарантій фінансової незалежності місцевого самоврядування.

Погоджуємося з точкою зору зарубіжних вчених, що вирішальним при формуванні фінансових ресурсів місцевого самоврядування має бути принцип фінансової децентралізації, який зводиться до делегування частини компетенцій і відповідальності від центральних органів державного управління на користь органів місцевого самоврядування. Іншими словами, його зміст проявляється у спроможності останніх незалежно від інших вирішувати, яким способом надавати суспільні значимі блага та послуги, впроваджувати місцеві податки і збори, розміщувати довготермінові облігаційні позики, отримувати банківські кредити та запускати вексельні програми з метою фінансування інвестиційних проектів. Власне, рівень фінансової децентралізації визначає роль і значення місцевого самоврядування як інституту публічної влади та громадянського суспіль-

ства. У разі встановлення жорстких бюджетних обмежень ключовим наслідком розширення фінансової незалежності місцевого самоврядування має стати підвищення ефективності механізму надання суспільно значимих благ і послуг на місцевому рівні. Інші гіпотези на користь фінансової децентралізації полягають у можливості стимулювання інновацій і зростанні конкурентоспроможності держави.

Таким чином, складовими елементами функціонування органів місцевого самоврядування в країнах із демократичними орієнтирами розвитку суспільства є правова компетенція, легітимність і достатні фінансові ресурси¹. Тобто, вони повинні, по-перше, мати беззаперечне право на введення в дію законодавчих актів (критеріями правової компетенції, при цьому є чітке нормативно-правове поле, його обґрунтоване та справедливе застосування), по-друге, сприйматись як провідний інститут для забезпечення загально визнаних суспільством норм і цінностей (критеріями легітимності в даному випадку є те, що оцінка власної діяльності органів місцевого самоврядування повинна збігатися з оцінками тих, на кого її спрямовують), по-третє, мати змогу нагромаджувати кошти зі своїх джерел для забезпечення суспільного добробуту на місцевому рівні. Сутність останнього критерію полягає в збалансуванні дохідної та видаткової частин місцевих бюджетів для виконання органами місцевого самоврядування власних і делегованих повноважень. Однак цих теоретичних положень не завжди дотримуються, тому дефіцитність фінансових ресурсів є звичним явищем сьогодення.

Відзначимо, що зв'язок між підходами до розподілу та принципами закріплення дохідних джерел за органами місцевого самоврядування найяскравіше простежується в теорії суспільного вибору, яка сформувалася ще упродовж 1950 рр. (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Підходи до розподілу та принципи закріплення дохідних джерел за органами місцевого самоврядування

Традиційні міркування	Теорія суспільного вибору
І. Підходи до розподілу дохідних джерел	
Доходи місцевих бюджетів зазвичай менші видаткових повноважень органів місцевого самоврядування, а вертикальний дисбаланс компенсують за допомогою трансфертів	Дохідна база органів місцевого самоврядування має відповідати їх видатковим повноваженням на забезпечення суспільно значимих благ і послуг на місцевому рівні

¹ Україна в перехідному періоді: Досвід і стратегія / Під ред. Я. Ширмера та Х. Султана. – К., 2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.case-ukraine.kiev.ua/temp/b_pres_UkrThroughTrans_u.html. – Назва з екрана.

II. Принципи закріплення дохідних джерел	
1) На загальнодержавному рівні необхідно оподатковувати об'єкти з нерівномірно розподіленою податковою базою 2) Стабілізаційні податки мають справляти на загальнодержавному рівні, натомість податки, що стійкі до циклічних коливань, – на місцевому рівні 3) Формування доходів за рахунок надходження цільових зборів можливе на всіх рівнях бюджетної системи 4) Місцеве самоврядування має володіти повноваженнями щодо оподаткування немобільної податкової бази	1) Політичну децентралізацію держави потрібно супроводжувати розмежуванням дохідних повноважень 2) Для забезпечення міжтериторіальної конкуренції та підвищення ефективності місцевого оподаткування локальні податкові платежі необхідно опирати на немобільну базу оподаткування 3) Мешканці територіальних громад мають нести податкове навантаження тією мірою, якою вони отримують вигоди від наданих суспільно значимих благ і послуг на місцевому рівні

Зокрема, до виходу книги американських економістів Джеймса М. Б'юкенена та Гордона Таллока «Обчислення згоди: логічні засади конституційної демократії» (1962 р.) було прийнято вважати, що втручання держави в ринкову економіку базоване на переконанні про політичні рішення, спрямовані на досягнення найбільшої користі для всіх членів суспільства. Однак із точки зору авторів згаданої книги реальнішою є гіпотеза про політичні рішення, які формуються за принципом максимальної вигоди для самих політиків. Тобто, приймаючи рішення щодо впровадження тих чи інших місцевих податків і зборів, розміщення довготермінових облігаційних позик, отримання банківських кредитів, запуску вексельних програм для фінансування суспільних послуг органи місцевого самоврядування мають свої інтереси, що не завжди відповідають інтересам мешканців територіальних громад.

Поміж цим, на думку зарубіжних науковців, теорія суспільного вибору, як колективне вироблення та прийняття рішень щодо створення, розподілу, обміну і споживання суспільних послуг на місцевому рівні, допомагає визначити принципи побудови такої фіскальної системи, з котрою могли б погодитися всі громадяни¹. Відтак її перевагою є те, що в семантичному аспекті вона доповнює теорію як видатків, так і оподаткування. При цьому локальні податкові платежі та бюджетні асигнування розглядають як дві складові процесу обміну «послуги – оплата», що здійснюється між органами місцевого самоврядування, з одного боку, й отримувачами суспільних послуг, тобто пересічними платниками податків, – із іншого. Підтвердженням цьому може стати наступна цитата з книги американських економістів Джеймса М. Б'юкенена та Річарда А. Масгрейва

¹ Довбенко М. Теорія суспільного вибору / М. Довбенко // Економіка України. – 2004. – № 10. – С. 86.

(1910–2007 рр.) «Суспільні фінанси і суспільний вибір» (1999 р.): «Оскільки доступності суспільних благ для кожного індивіда залежать від внеску інших, це означає, що рішення щодо витратної та податкової сторін бюджету повинні бути узгодженими»¹.

Сучасний стан фінансового забезпечення місцевого самоврядування в Україні диктує нагальність отримання неупередженої та звільненої від заідеологізованих нашарувань відповіді на питання про те, де варто шукати джерела формування місцевих фінансів та якими вони повинні бути. Зазначимо, що сьогодні є низка джерел, звідки територіальні громади мобілізують необхідні їм фінансові ресурси для виконання власних та делегованих повноважень (рис. 1.5).

За умов, коли є реальна загроза недоотримання суспільних послуг на місцевому рівні, єдиний і найраціональніший спосіб розв'язання цієї проблеми полягає у виробленні процедури, що зобов'язала б громадян брати участь в їх виробництві через призму місцевого оподаткування. Відтак сьогодні органи місцевого самоврядування володіють широким спектром повноважень, які зводяться до можливості самостійно впроваджувати та визначати порядок сплати місцевих податків і зборів, вводити пільгові податкові ставки, звільняти від сплати певні категорії платників податків, надавати відстрочення зі сплати. Поміж цим, право податкової ініціативи органів місцевого самоврядування має бути пов'язане з їх відповідальністю у сфері прийняття рішень щодо надання суспільних послуг. Тобто, право впроваджувати місцеві податки та збори, а також витрачати фінансові ресурси слід закріпити за одним рівнем влади, адже воно допускає необхідність звітування.

У загальносвітовій практиці локального оподаткування причиною розширення повноважень органів місцевого самоврядування є намагання найповніше врахувати особливості економічного та соціального розвитку окремих регіонів, що в умовах централізованої системи державного управління доволі непросте завдання. Натомість досвід постсоціалістичних держав свідчить, що надання територіальним громадам компетенції та відповідальності у сфері регулювання локальних податкових надходжень може призвести до негативних наслідків. Наприклад, в середині 1990 рр. у Російській Федерації органи місцевого самоврядування мали право впроваджувати додатково до закріплених на федеральному рівні регіональні та місцеві податки. Це створило сприятливі передумови до сепаратизму в податковій сфері, оскільки, ухвалюючи рішення про побудову оптимальної структури підсистеми місцевого оподаткування, вони

¹ Б'юкенен Дж. М. Суспільні фінанси і суспільний вибір: Два протилежні бачення держави / Дж. М. Б'юкенен, Р. А. Масгрейв. – К. : Вид. дім «КМ академія», 2004. – С. 36.

нерідко керувалися політичними вигодами, не приділяючи уваги фінансовим результатам вирішення цих питань.

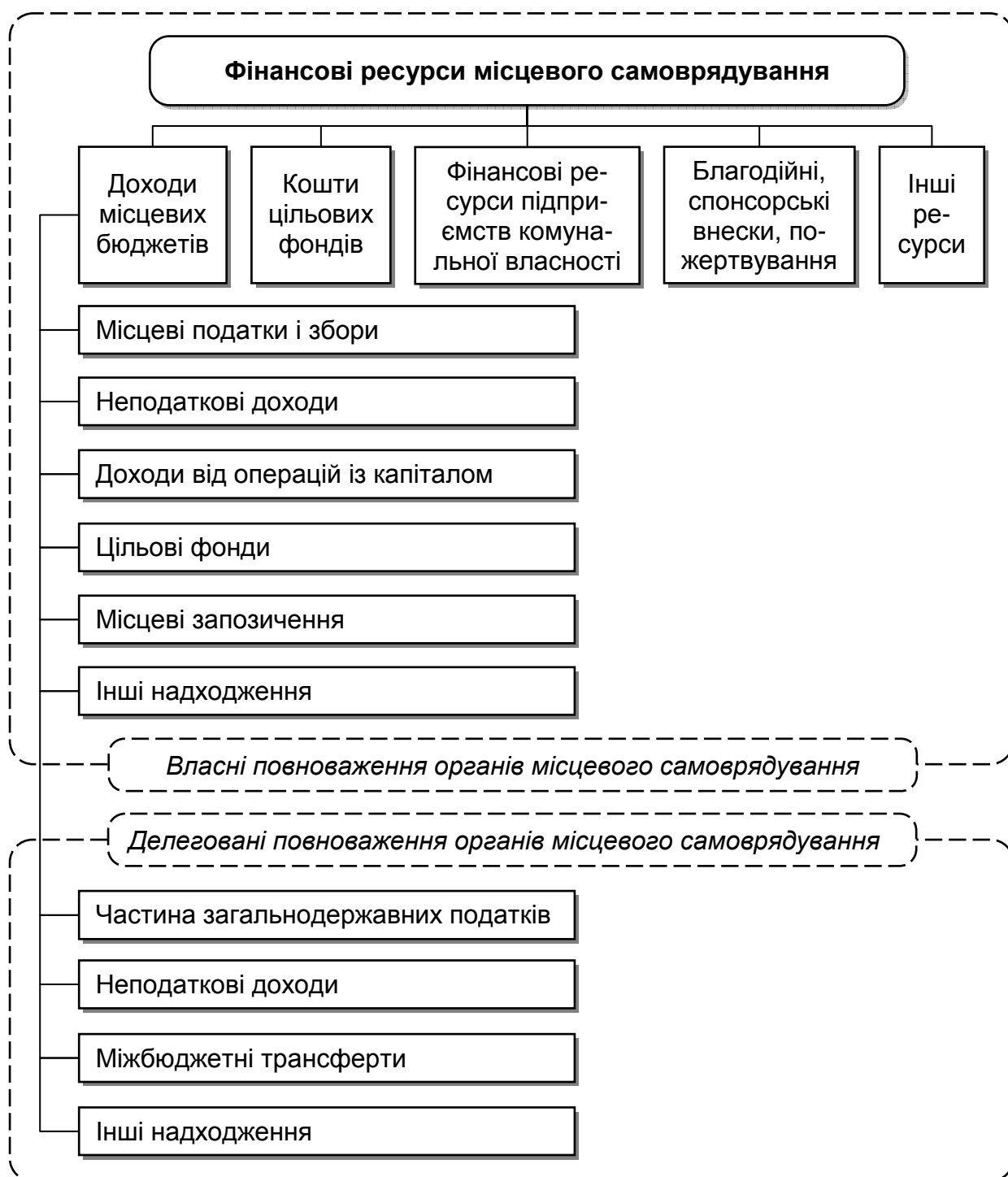


Рис. 1.5. Склад фінансових ресурсів місцевого самоврядування

У цілому ж є обширний перелік місцевих податків і зборів, які справляють на місцевому рівні (додаток Д). Ствердні або заперечні рішення про необхідність їх впровадження мають опиратися на результати оцінки низки критеріїв, що зазвичай розцінюють як бажані ознаки для будь-якого місцевого податку або місцевого збору (рис. 1.6). На нашу думку, оптимальна симетрія їх побудови аж ніяк не може бути одноваріантною, а ві-

дтак відкривати можливості для поєднання різноманітних форм і методів функціональних механізмів місцевого оподаткування залежно від прийнятих для місцевого самоврядування принципів фінансової достатності, економічної ефективності, соціальної справедливості, адміністративної простоти, стабільності й гнучкості.



Рис. 1.6. Критерії, яким має відповідати процес впровадження місцевих податків і зборів

Важливою ознакою фінансової незалежності місцевого самоврядування в демократичних країнах є можливість останніх впроваджувати та визначати порядок сплати місцевих податків і зборів, впливати на визначення їх бази оподаткування, встановлювати граничні розміри податкових ставок і звільняти від сплати певні категорії платників податків. Аналіз рис. 1.6 дає змогу зробити висновки:

- по-перше, оскільки діяльність органів місцевого самоврядування пов'язана зі значними видатками на забезпечення суспільного добробуту на місцевому рівні, важливою умовою її ефективності є отримання доходів у вигляді надходжень місцевих податків і зборів. При цьому необхідно, щоб витрати податкового апарату держави на їх адміністрування були якомога меншими, а сплата даних платежів – не впливала на заощадження та інвестиції платників податків;

- по-друге, справляння місцевих податків і зборів не має впливати на соціальну поведінку населення, переміщення бази оподаткування з одних адміністративно-територіальних одиниць до інших (тобто граничні

розміри їх податкових ставок мають не розходитися між собою). Якщо ставки згаданих платежів тісно пов'язані з наданими суспільними послугами, то населення зазвичай готове сплачувати більше, щоби користуватися даними послугами високої якості;

– по-третє, для забезпечення відповідності між обсягом надходжень місцевих податків і зборів, а також видатками місцевих бюджетів на забезпечення суспільного добробуту органи місцевого самоврядування мають відповідним чином підвищувати граничні розміри їх ставок. Однак платники податків можуть розглядати таке збільшення як зростання податкового навантаження, що є базою для звинувачення в неефективному використанні фінансових ресурсів.

Необхідність органів місцевого самоврядування в залученні додаткових коштів на фінансування видатків для реалізації завдань у межах власної компетенції, а також виконання повноважень, що делегувала центральна влада, визначається постійною невідповідністю між величиною наявних фінансових ресурсів та їх реальними потребами. На відміну від місцевого оподаткування, правовідносини, що виникають при здійсненні місцевих запозичень, є кредитними, тому формуються з позикових засобів на умовах поворотності, терміновості та платності. У зарубіжних країнах результатом розвитку ринку муніципальних позик є посилення ролі органів місцевого самоврядування, але не як безпосередніх учасників кредитних відносин, а як гарантів реалізації соціальних програм на місцевому рівні. Відтак економічна передумова існування інституту місцевих позик в умовах утвердження в нашій державі демократичних принципів суспільного життя – встановлення особливого процесу перерозподілу доходів усередині суспільства. При цьому збільшення тією чи іншою мірою обсягу фінансування інвестиційних проектів за рахунок використання бюджетних асигнувань можна розглядати як негативне для ринкової економіки явище, що певним чином впливає на міжтериторіальну конкуренцію і розклад демократичних сил.

Нема єдності думки в тлумаченні поняття «місцеві позики», яке автори економічної літератури інтерпретують достатньо однобічно та вживають як синонім терміну «муніципальна облігаційна позика». При цьому в зарубіжній практиці використовують поняття, що означають конкретніші інструменти запозичень. У вітчизняних бібліографічних джерелах трапляється термін «облігація», що об'єднує будь-які форми боргових зобов'язань на місцевому рівні. Зазначимо, що наприкінці 1990 рр. у нашій державі більшість муніципальних облігаційних позик була випущена терміном до року, відображаючи нецільовий характер розвитку грошово-кредитного ринку. Відтак через короткотерміновий період обігу та неінве-

стиційну природу місцевих запозичень більшість їх аналогів не слід відносити до інструментів ринку капіталів. Обслуговуючи економічні та соціальні потреби муніципалітетів, згідно із західною термінологією вони є казначейськими зобов'язаннями залежно від того, застосовують як засіб платежу в розрахунках із емітентами.

На жаль, сьогодні в Україні процес отримання органами місцевого самоврядування банківських кредитів складний, механізм розміщення довготермінових облігаційних позик не реальний через короткотерміновий період існування ринку місцевих запозичень, порядок запуску вексельних програм із метою фінансування суспільних послуг неможливий у зв'язку з нестабільністю нормативно-правового забезпечення місцевого оподаткування. Відповідно до таких передумов, за усього різноманіття класифікаційних ознак, за рахунок здійснення місцевих запозичень територіальні громади в нашій державі не вирішують таких складних завдань, як муніципалітети за кордоном. Тому, незважаючи на те, що основним їх призначенням є опосередкування кредитних відносин на місцевому рівні, вони намагаються використовувати місцеві позики як засіб поточних розрахунків, нагнітаючи без того складну ситуацію в сфері фінансового забезпечення місцевого самоврядування.

Із приводу інших джерел здійснення місцевих запозичень, то, крім міжбюджетних позик, вони не отримали значного поширення в Україні. Зокрема, відсутність належної практики залучення органами місцевого самоврядування банківських кредитів можна пояснити високими відсотковими ставками, сплата яких значно перевищує навантаження на місцеві бюджети. Кредитні спілки й агенції регіонального розвитку тільки розпочинають створюватися в нашій державі, а обсяг кредитів, які вони надали, є поки що надто низький¹. А загалом, наперекір точці зору вітчизняних учених-економістів, вслід за фінансовою кризою, а також невдалим досвідом випуску облігацій муніципальних позик, активізація потенційно впливового ринку місцевих запозичень на початку третього тисячоліття можлива за умови внесення відповідних змін і доповнень у нормативно-правове поле нашої держави.

Специфічною формою перерозподілу фінансових ресурсів на місцевому рівні є кошти цільових фондів місцевого самоврядування. Вони мають здебільшого чітко визначене спрямування, оскільки їх витрачають на забезпечення різноманітних потреб економічного та соціального розвитку територіальних громад. До прийняття Бюджетного кодексу України

¹ Економічна демократія та розвиток місцевого самоврядування в Україні : зб. наук. ст. / За ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/Table/jalilo23/002.htm>. – Назва з екрана.

дискусійні питання діяльності цих фондів не були врегульовані. Зокрема, надання органам місцевого самоврядування компетенції щодо їх створення було зумовлене прагматичною ідеєю розширення дохідної бази місцевих бюджетів. Таке функціонування цільових фондів у деяких регіонах стало чи не єдиним можливим засобом переведення мезаекономічної політики на здорову основу. Водночас складний механізм формування та використання коштів фондів виявився непрозорим, що створило додаткові перешкоди для ефективного здійснення видаткових повноважень органів місцевого самоврядування:

- виконуючи функції головного розпорядника бюджетних коштів, керівництво фондів не було підконтрольним у свої діях інститутам публічної влади та громадянського суспільства;
- фінансові ресурси фондів залучали на «добровільно-примусових» засадах у вигляді здійснення різного роду відрахувань від частини доходів та прибутків суб'єктів господарювання;
- значного поширення набула негативна практика використання коштів цих фондів не на фінансування суспільних послуг, а на приватні інтереси органів місцевого самоврядування.

Проблеми, що сьогодні виникають у комунальному секторі економіки, притаманні практично всім державам постсоціалістичного табору. Особливої ваги вони набувають для України, де через неефективну систему менеджменту підприємства комунальної форми власності перебувають у незадовільному фінансовому стані. Це позначається на неналежному задоволенні низки соціально-побутових потреб мешканців територіальних громад, не кажучи про те, що саме об'єкти комунальної форми власності мають створювати передумови до розвитку регіонів. Не менш важливим є і той факт, що в зарубіжних країнах комунальний сектор економіки забезпечує місцеві бюджети достатніми фінансовими ресурсами. Приміром, у Греції надходження від муніципальних підприємств формують близько 22% доходів місцевих бюджетів, натомість в Іспанії та Німеччині даний показник становить 16%¹.

На жаль, у нашій державі положення окремих нормативно-правових документів у сфері управління фінансами комунального сектору економіки виконують тільки декларативно, а відтак стають рекомендаційними. З точки зору вітчизняних науковців, це пов'язано зі значними юридичними колізіями, а також небажанням інститутів публічної влади та громадянського суспільства встановлювати ринкові засади господарювання. Водно-

¹ Економічна демократія та розвиток місцевого самоврядування в Україні : зб. наук. ст. / За ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/Table/jalilo23/002.htm>. – Назва з екрана.

час багато питань досі залишаються неврегульованими. Зокрема, відсутність окремого законодавчого акта про комунальну власність призводить до виникнення численних конфліктів у сфері приналежності комунальних підприємств до тієї чи іншої форми власності. Крім цього, нормативно-правового уточнення потребує статус об'єктів обласної і районної комунальної власності, перелік підприємств, що не можуть бути відчужені, приватизовані та корпоратизовані, механізм спільного розпорядження й управління комунальним майном.

Поміж цим, в Україні процес передачі об'єктів державної власності в комунальну форму спричинив як розширення фінансової бази місцевого самоврядування, так і посилення навантаження на місцеві бюджети (зазначимо, що переважна більшість об'єктів комунальної форми власності була передана на безоплатній основі). Це призвело до значного зменшення ефективності господарювання та звуження можливості органів місцевого самоврядування виконувати конституційно закріплені за ними функції. Однак без власності такого роду неможливо досягнути високого рівня економічного та соціального розвитку регіонів. Тому основним правилом її формування має стати те, що комунальна власність територіальних громад має бути обмежена тільки тими об'єктами, які дадуть змогу забезпечити суспільний добробут на місцевому рівні. На наш погляд, умовою до створення фінансово стійких комунальних підприємств є вирішення низки проблемних питань шляхом:

- по-перше, збільшення кількості об'єктів комунальної форми власності за рахунок підприємств, які мають важливе значення для забезпечення побутових й інших потреб населення;
- по-друге, інтенсифікації процесів передачі комунальних підприємств суб'єктам малого та середнього бізнесу з відповідним розмежуванням функцій володіння і розпорядження;
- по-третє, удосконалення органами місцевого самоврядування принципів організації й діяльності з управління і користування комунальними об'єктами соціальної інфраструктури.

Таким чином, незважаючи на досягнутий за роки незалежності України прогрес у забезпеченні місцевого самоврядування достатніми фінансовими ресурсами для виконання функцій і завдань у межах власної компетенції, а також реалізації повноважень, що делегувала центральна влада, у багатьох адміністративно-територіальних одиницях вони все ще залишаються вкрай обмеженими. Можна виокремити низку причин, які на практиці підтверджують зазначене. По-перше, малий обсяг надходжень місцевих податків і зборів не дає реальних можливостей органам місцевого самоврядування бути фінансово незалежними, а відтак суттєво

впливати на економічні та соціальні процеси в регіонах. По-друге, доступ на внутрішні та зовнішні ринки капіталів стримується через високі відсоткові ставки, сплата яких значно перевищує навантаження на місцеві бюджети¹. По-третє, нерозвиненість цільових фондів на місцевому рівні призводить до зменшення прозорості дій органів місцевого самоврядування при їх формуванні та відходу від засадничих принципів побудови європейської моделі фінансового забезпечення муніципалітетів. По-четверте, надходження від підприємств комунальної форми власності не завжди покривають витрати на утримання їх інфраструктури і задоволення соціально-побутових потреб населення.

Відтак сьогодні принципової ваги набуває пошук нових (альтернативних) джерел для забезпечення фінансової дієздатності територіальних громад. Для вдосконалення системи фінансового забезпечення місцевого самоврядування в Україні слід насамперед:

- збільшити фінансові нормативи бюджетної забезпеченості адміністративно-територіальних одиниць відповідно до зростання рівня ВВП у країні, а також дохідної бази місцевих бюджетів;
- розробити регіональні стандарти з надання суспільно значимих благ і послуг (зокрема, перелік безоплатних послуг соціально незахищеним та малозабезпеченим верствам населення);
- паспортизувати об'єкти комунальної форми власності та встановити фактичні витрати на їх утримання для кожної адміністративно-територіальної одиниці в індивідуальному порядку²;
- активно використовувати місцеві позики як одного з найдемократичніших джерел у структурі доходів місцевих бюджетів, а також важливого інструменту розвитку територіальних громад;
- поліпшити нинішній паритет між загальнодержавними та місцевими податками і зборами за рахунок впровадження (віднесення до переліку останніх) податку на нерухомість фізичних осіб;
- впровадити самооподаткування як форми залучення на добровільній основі коштів мешканців населених пунктів для фінансування разових цільових соціально-побутових й інших заходів;
- розпочати створення механізму забезпечення впливу інститутів громадянського суспільства на прийняття рішень у сфері фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування.

¹ Економічна демократія та розвиток місцевого самоврядування в Україні : зб. наук. ст. / За ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/Table/jalilo23/002.htm>. – Назва з екрана.

² Фінансово-економічні проблеми місцевого самоврядування // Кур'єр місцевого самоврядування. – 2004. – № 8. – С. 6.

1.3. Генезис нормативно-правового забезпечення місцевого оподаткування в Україні

Демократичні перетворення, що відбуваються сьогодні в українському суспільстві та суміжні їм процеси формування ринкового економічного середовища, визначають закономірність існування підсистеми місцевого оподаткування як невід'ємної складової частини податкової системи держави. Однак її повноцінне функціонування неможливе без наявності апробованих у часі й уніфікованих відповідно до законодавства зарубіжних країн нормативно-правових засад інституту місцевих податків і зборів, що регламентують не тільки механізм справляння, а й порядок впровадження органами місцевого самоврядування тих чи інших податкових платежів. Небезпідставно актуалізує вказану проблему той факт, що до прийняття Податкового кодексу України в податковій сфері діяли більше тисячі законодавчих актів, в яких було чимало організаційно-технічних прогалин і суперечностей. З одного боку, вони зумовлювали моделювання численних схем ухилення від оподаткування, а з іншого – призводили до побудови нетранспарентних комбінацій мінімізації податкових зобов'язань платників податків.

Причиною цього був вплив низки чинників, що проявлявся в нечіткому лексичному формулюванні положень окремих законодавчих актів, наявності нормативно-правових документів, не зареєстрованих у Міністерстві юстиції України, вільному трактуванні законів у підзаконних актах, нелогічному, з юридичної точки зору, коригуванні нормативно-правової бази, відсутності інформаційної системи забезпечення платників податків про зміни в бюджетно-податковому законодавстві. Нестабільність, незбалансованість і мінливість нормативно-правового поля в сфері місцевого оподаткування сприяв виникненню економічних і фінансових злочинів, зловживанням та корупційним діям працівників податкових органів, атрофував морально-етичні імперативи поведінки платників і унеможливував спроможність органів місцевого самоврядування виконувати конституційно закріплені за ними функції.

Як і вся підсистема місцевого оподаткування, правові джерела про місцеві податки та збори пройшли складний шлях становлення та розвитку, беручи початок із періоду формування Київської держави – Русі (VIII–XII ст.). Зокрема, у книзі проф. В. І. Кравченка «Місцеві фінанси» (1999 р.) читаємо: «Міські громади Київської Русі, як і інших середньовічних європейських держав, встановлювали збори з населення, котрі можна вважати прообразом місцевих податків і які спрямовувалися на

розв'язання найважливіших громадських проблем у містах»¹. Досліджуючи в історичній ретроспективі механізм їх справляння, можна виявити найхарактерніші особливості місцевої податкової системи того часу, а саме: неврегульованість граничних розмірів і періодичності стягнення місцевих податків та зборів, їх велику кількість і різноманітність, збирання особами, зацікавленими у власній наживі. Будучи багатофункціональними, ці збори протягом кількох століть поспіль були основою фіску на місцевому рівні, хоча в багатьох історіографічних джерелах минулого та сучасності нема однозначної точки зору про їх місце і роль у підсистемі місцевого оподаткування нашої держави.

Інші науковці вважають, що першопочатковим кроком на шляху до становлення нормативно-правового забезпечення місцевого оподаткування стало утвердження інституту місцевого самоврядування після земської реформи (1864 р.). Так, у другій половині XIX ст. на території сучасної України були утворені земства², які отримали широкий спектр повноважень у сфері впровадження місцевих податків і зборів. Відповідно, нагляд за їх справлянням було передано «мировим посередникам». У книзі «Основи фінансової науки» (1914 р.) російський учений Іван Христофорович Озеров (1869–1942/1946 рр.) відзначив, що «мировий посередник» міг наказати сільському начальникові нікого не звільняти зі села і не поновляти паспорти селянам, звільнити посадових осіб та призначати інших за своїм уподобанням, описати рухоме майно селян³. При цьому прийняття того чи іншого рішення залежало виключно від суб'єктивних поглядів «мирового посередника».

У наступні роки порядок впровадження та механізм справляння місцевих податків і зборів були базовані на основі Положення «Про земські установи» від 1 січня 1864 р., що передбачало створення губернських та повітових зібрань (управ). На них було покладено, зокрема, загальне управління місцевим справами, впровадження грошових і натуральних повинностей. Тимчасові правила для земських органів надавали їм право податкової ініціативи: держава визначала тільки об'єкти оподаткування, а процес адміністрування місцевих податків і зборів було доручено земствам. Перелік земських повинностей розробляли відповідні управи й затверджували зібрання, тому їх справляння з визначених на загально-

¹ Кравченко В. І. Місцеві фінанси України : навч. посіб. / В. І. Кравченко. – К. : Т-во «Знання», КОО, 1999. – С. 161.

² Примітка. Поняття «земство» в літературних джерелах розглядають, з одного боку, як сукупність мешканців територіальних громад, а з іншого – як зібрання уповноважених осіб, котрих населення певної території обрало для управління місцевими справами.

³ Озеров И. Х. Основы финансовой науки / И. Х. Озеров. – М. : Типография т-ва И. Д. Сытина, 1914. – С. 88.

державному рівні об'єктів оподаткування було більше правом, ніж обов'язком земств. Необхідно підкреслити, що всі перераховані нормативно-правові документи надавали переваги заможним верствам населення, тому урядова опіка над інститутами публічної влади та громадянського суспільства (здавна характерна для Російської імперії) залишалася в умовах земського самоврядування.

На початку ХХ ст. українська державність зароджувалася в умовах революційних подій 1917 р. Прихід до влади більшовиків позначився не тільки на суспільно-політичних процесах у країні, суттєві зрушення відбулися в сфері нормативно-правового забезпечення місцевого оподаткування. Так, серед перших законодавчих актів тієї доби було прийняття Положення «Про грошові засоби та витрати місцевих Рад» від 3 грудня 1918 р. та відповідного Декрету ВЦВК і РНК від 9 грудня 1918 р., які передбачали право органів місцевого самоврядування впроваджувати 24 види податкових платежів (15 із яких могли бути впроваджені тільки в містах). У той же час були скасовані ті місцеві податки та збори, які не відповідали названим законодавчим актам або не влаштовували систему органів публічної влади з економічних або політичних причин (наприклад, у зв'язку з націоналізацією землі скасували земельний податок і різноманітні земські збори). При цьому в основу організації влади було покладено принцип єдиної системи рад як органів державної влади, а місцеве самоврядування заперечували.

Наслідком непродуманої податкової політики радянської держави стало впровадження надзвичайного революційного податку з міських та сільських мешканців (окрім наповнення місцевих бюджетів фінансовими ресурсами, його вважали засобом боротьби зі заможними верствами населення). Зауважимо, що цей платіж був квотним або окладним, а його загальну суму розподіляли між містами, повітами та волостями. Коментуючи у книзі «Система податків у Радянській Росії» (1924 р.) такий стан речей, проф. П. П. Гензель наголосив, що надзвичайний революційний податок не дав очікуваних фіскальних результатів, адже його впровадження мало не фінансову мету (тобто спрямовану на отримання доходу), а виключно соціально-політичні завдання¹. Звідси належить констатувати про безрезультатність Декрету «Про порядок стягнення місцевих контрибуцій», який РНК видала наступного дня після прийняття 28 жовтня 1918 р. постанови ВЦВК і РНК «Про одноразовий надзвичайний десятимільярдний революційний податок».

У зв'язку з натуралізацією господарських відносин і знеціненням

¹ Гензель П. П. Система налогов Советской России / П. П. Гензель. — М. : Издательство «Экономическая жизнь», 1924. — С. 5.

грошової маси справляння місцевих податків та зборів було фактично згорнуто. Гострий продовольчий брак підштовхував шукати нові джерела наповнення продовольчих запасів. Відтак урядові довелося перейти до збирання різного роду натуральних повинностей. Зокрема, Декретом ВЦВК «Про оподаткування сільських господарств натуральним податком» від 30 жовтня 1918 р. було впроваджено натуральний податок у вигляді відрахування від частини сільськогосподарської продукції. Механізм його справляння побудували прогресивною шкалою залежно від площі посіву, чисельності худоби, а також з урахуванням кількості осіб у сім'ї. Щодо справляння податкових платежів із куркульських господарств, то було встановлено специфічну систему індивідуального оподаткування, за якої органи місцевого самоврядування могли залучати їх до сплати за підвищеними граничними нормами або відносити до вищих розрядів за рівнем забезпеченості посівами. Слід відзначити, що за весь період політики «розкуркулення» з території України депортували близько 850 тис селян, 350 тис селян переїхали зі сіл до міст, а 550 тис селян переховувалися в інших населених пунктах.

Подальшим кроком на шляху до вдосконалення нормативно-правового забезпечення місцевого оподаткування стало прийняття Декрету РНК «Про місцеві грошові засоби» від 22 серпня 1921 р. і Тимчасового положення «Про місцеві фінанси» від 12 листопада 1923 р., якими було передбачено справляння 22 видів податкових платежів. Проте, відповідно до прийнятих змін, їх кількість було зменшено до 17, а якщо взяти до уваги впроваджені окремими законодавчими актами цільовий квартирний податок і податок на золотопромислові підприємства – до 19¹. Положення «Про місцеві фінанси СРСР» від 25 квітня 1926 р. визначало механізм справляння чотирьох видів місцевих податків і зборів, до того ж, союзним республікам було надано право податкової ініціативи щодо їх впровадження з об'єктів, які не оподатковували на загальних підставах. Прийнята після цього постанова ВЦВК «Про місцеві фінанси УРСР» (уведена в дію з 1 жовтня 1926 р.) додатково передбачала впровадження 14 видів податкових платежів. Серед інших нормативно-правових документів того часу належить виокремити прийняту в січні 1928 р. постанову про введення самооподаткування сільського населення на громадські потреби села в сумі 30 млн крб, законодавчі акти про заміну самостійного місцевого податку з біржових операцій та надбавок до промислового податку відповідними зборами.

На початку 1930 рр. було розпочато згортання фінансової незалеж-

¹ Данилов Д. В. Местные налоги и рента / Д. В. Данилов. – М. : Государственное финансовое издательство Союза ССР, 1930. – С. 5.

ності місцевого самоврядування або, як відзначив проф. В. І. Кравченко, процес «демонтажу місцевих фінансів»¹. Відтак у ході податкової реформи нормативно-правова база інституту місцевих податків і зборів кардинально змінилась. Її результатом стало звуження податкових повноважень органів місцевого самоврядування та скорочення переліку податкових платежів, які вони мали право впроваджувати за наявності об'єктів оподаткування. Упродовж Великої Вітчизняної війни (1941–1945 рр.) система місцевого оподаткування була зорієнтована на мобілізацію фінансових ресурсів для забезпечення постійно зростаючих військових потреб Радянського Союзу. У післявоєнний період в умовах жорсткого соціально-економічного становища порядок впровадження та механізм справляння місцевих податків і зборів значно ускладнилися (на практиці це проявилось в множинності податкових платежів та диференціації граничних розмірів ставок). У наступні роки законодавство про місцеве оподаткування було фактично знівельоване, що пояснюється антагоністичною політикою СРСР у податковій сфері.

У 1980 рр. законодавче регламентування інституту місцевих податків і зборів зазнало істотних змін. Так, згідно з Указом Президії Верховної Ради СРСР «Про місцеві податки і збори» від 26 січня 1981 р. було впроваджено три місцевих податки (земельний, з власників будівель та з власників транспортних засобів). Відповідно, повноваження органів місцевого самоврядування щодо їх впровадження передали союзним республікам. Зокрема, вони отримали право впроваджувати місцеві збори з громадян за надання послуг, пов'язаних з організацією туризму, відпочинку, екскурсій, рибальства, мисливства і т. п. Поміж цим, на підставі Указу Президії Верховної Ради СРСР «Про місцеві податки і збори» від 26 січня 1981 р. було затверджено Положення «Про місцеві податки і збори», на основі якого прийнято низку нормативно-правових документів із проблем місцевого оподаткування:

- постанову Ради Міністрів УРСР «Про курортний збір з громадян, які прибувають на відпочинок до курортних місцевостей УРСР без путівок чи курсівок» від 22 вересня 1983 р., яким було визначено розмір курортного збору з осіб, які самостійно прибувають до курортної місцевості і затверджено перелік цих місцевостей;

- Указ Президії Верховної Ради УРСР «Про самооподаткування сільського населення» від 23 квітня 1984 р., яким впроваджено самооподаткування сільського населення.

Сучасний період нормативно-правового забезпечення місцевого

¹ Кравченко В. І. Місцеві фінанси України : навч. посіб. / В. І. Кравченко. – К. : Т-во «Знання», КОО, 1999. – С. 28.

оподаткування в Україні розпочався на початковому етапі розбудови на-
родовладдя. Однак неадекватні методи регулювання ринкових відносин
та негативні наслідки реалізації державної податкової політики диктува-
ли несприятливі передумови. Анахронічна законодавча база, що зали-
шилась у спадщину від податкової системи колишнього СРСР,
об'єктивно не могла забезпечити постійно зростаючі потреби органів мі-
сцевого самоврядування в цілком інших умовах економічного та соціаль-
ного розвитку українського суспільства. Відтак на початку 1990 рр. зако-
нодавча та виконавча гілки влади вжили безпрецедентних на той час по-
ступів на шляху до реформування нормативно-правового поля місцевого
оподаткування. Зокрема, в додатку Е узагальнено базові законодавчі ак-
ти, що регламентували порядок впровадження та механізм справляння
місцевих податків і зборів у нашій державі.

Відправною точкою на шляху до становлення вихідних нормативно-
правових засад місцевого оподаткування стало прийняття Декрету Кабі-
нету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» № 56-93 від
20 травня 1993 р. (далі – Декрет № 56-93). У ньому, зокрема, законодав-
чо закріплено податкові повноваження органів місцевого самоврядуван-
ня, визначено податкові платежі, що вони мали право впроваджувати за
наявності об'єктів оподаткування, граничні розміри їх ставок, об'єкти
оподаткування, джерела сплати, порядок надання податкових пільг
і т. ін. Відповідно, на місцевому рівні було впроваджено 3 місцеві податки
(комунальний, з реклами та продажу імпортованих товарів) і 14 місцевих
зборів (готельний, ринковий, курортний, з власників собак, з осіб, які бе-
руть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, за паркування автомобілів, за
видачу ордера на квартиру, за участь у бігах на іподромі, за виграш на
бігах, за право використання місцевої символіки, за право проведення
кіно- і телезйомок, за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розп-
родажу і лотерей, за проїзд територією прикордонних областей автотра-
нспорту, що прямує за кордон, за видачу дозволу на розміщення об'єктів
торгівлі та сфери послуг). Практично всіх їх справляли протягом терміну
дії Декрету № 56-93, щоправда, починаючи з 2010 р. їх кількісний склад
сильно змінився у бік до зменшення.

Важливим кроком на шляху до поліпшення ситуації у сфері норма-
тивно-правового забезпечення місцевого оподаткування стало виведен-
ня місцевих податків і зборів із переліку загальнодержавних доходів. У
подальшому їх почали розглядати як власні доходи місцевих бюджетів, а
з прийняттям Бюджетного кодексу України – як доходи бюджетів місце-
вого самоврядування, котрі не враховують при визначенні обсягів між-
бюджетних трансфертів. Так, ще в Законі України «Про місцеві Ради на-

родних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування» від 7 грудня 1990 р. № 533-XII було передбачене право місцевих рад впроваджувати власні податкові платежі. Однак до 1993 р. практика їх справляння була пов'язана з конфліктами між органами місцевого самоврядування різних адміністративно-територіальних одиниць, зумовлений неврегульованістю питань у законодавчих актах того часу.

Результатом подальшої нормотворчої діяльності Верховної Ради України стало прийняття Конституції України від 28 червня 1996 р., Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування» від 18 лютого 1997 р. № 77/97-ВР (далі – Закон № 77/97-ВР) і Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21 травня 1997 р. № 280/97 (далі – Закон № 280/97). У них концептуально окреслено принципи побудови місцевого оподаткування, сформульовано поняття «місцеві податки та збори», визначено об'єкти оподаткування, платників податків, податкові пільги, відповідальність за порушення бюджетно-податкового законодавства, а також уведено в дію положення ст. 67 Конституції України про обов'язок громадян сплачувати податкові платежі. Поміж цим, до важливих змін у підсистемі місцевого оподаткування нашої держави, що відбулися після прийняття цих нормативно-правових документів, варто віднести:

- по-перше, зміну фіскальної спрямованості інституту місцевих податків і зборів на регулюючу. Логічно, за такого реформування підсистеми місцевого оподаткування її ключовим принципом побудови мало стати стимулювання інвестиційної активності;

- по-друге, визначення права органів місцевого самоврядування на власні фінансові ресурси для забезпечення соціально-економічного розвитку регіонів. При цьому частину з них мали формувати якраз за рахунок надходжень місцевих податків і зборів;

- по-третє, впровадження порядку прийняття або введення в дію законодавчих актів про місцеві податки та збори протягом бюджетного року, а також заборона практики внесення змін до нормативно-правових документів законами про державний бюджет;

- по-четверте, введення самооподаткування як однієї з форм залучення на добровільній основі за рішенням загальних зборів громадян коштів мешканців відповідної територіально громади для фінансування разових цільових соціально-побутових заходів;

- по-п'яте, встановлення вичерпного переліку місцевих податків і зборів, які органи місцевого самоврядування зобов'язувалися впроваджувати за наявності об'єктів оподаткування.

Незважаючи на це, законодавчому регламентуванні інституту місце-

вих податків і зборів притаманно чимало недоліків. Тому в проекті Концепції реформування податкової системи України (2005 р.) до ключових напрямків його реформування віднесено прийняття Закону України «Про місцеве оподаткування», що має докорінно змінити ідеологію державної податкової політики на місцевому рівні. Зазначимо, що до цього часу була розроблена низка проектів нормативно-правових документів, пов'язаних із оптимізацією процесу впровадження та механізму справляння місцевих податків та зборів (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Хронологія розгляду проектів законодавчих актів про місцеве оподаткування в Україні

Дата розроблення	Назва проекту закону	Комітет	Дата відхилення
21 травня 1998 р.	Про місцеві податки і збори	Комітет з питань фінансів і банківської діяльності	Проект відкликано 24 грудня 1999 р.
29 вересня 1998 р.	Про місцеві податки і збори	Комітет з питань фінансів і банківської діяльності	Проект введено в таблицю поправок 17 червня 1999 р.
14 червня 1999 р.	Про місцеві податки і збори	Комітет з питань фінансів і банківської діяльності	Проект Президент України визначив як невідкладний 5 вересня 2000 р.
26 травня 1999 р.	Про місцеві податки і збори	Комітет з питань фінансів і банківської діяльності	Проект відхилено 18 червня 1999 р.
14 травня 2002 р.	Про місцеві податки і збори	Комітет з питань фінансів і банківської діяльності	Проект знято з розгляду 16 березня 2006 р.
23 листоп. 2006 р.	Про місцеві податки і збори	Комітет з питань фінансів і банківської діяльності	Проект вручено на заміну 28 листопада 2006 р.

Із середини 1990 рр. у Верховній Раді України відбувалися численні парламентські слухання щодо внесення змін і доповнень до бюджетно-податкового законодавства нашої держави. За їх підсумками прийнято низку рекомендацій у сфері розширення податкових повноважень органів місцевого самоврядування, оптимізації кількісного складу місцевих податків і зборів, удосконалення механізму їх справляння. Подані Кабінетом Міністрів України проекти законодавчих актів «Про місцеві податки і збори», в яких розглядали найважливіші на той час питання місцевого оподаткування (наприклад, визначення бази оподаткування місцевих податків і зборів, граничних розмірів їх ставок, відповідальності платників податків за ухилення від оподаткування), відхилили окремі політичні сили. На жаль, останні події ще більше ускладнили нормативно-правове

забезпечення місцевого оподаткування.

Наприкінці 2006 р. розроблено новий проект Закону України «Про місцеві податки і збори» (суб'єкт законодавчої ініціативи – народний депутат Верховної Ради України В. Ю. Хомутиннік). Метою його підготовки стало врегулювання спірних питань, пов'язаних із розширенням бази оподаткування місцевих податків і зборів, встановленням справедливих податкових ставок, удосконаленням принципів надання податкових пільг. Поміж цим, у проекті було запропоновано:

- удосконалити порядок обчислення та механізм справляння найвищих для дохідної частини місцевих бюджетів податкових платежів, а саме: комунального податку, податку з реклами (надавши йому статус збору), збору за право використання місцевої символіки (надавши йому статус податку), збору за розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, збору з власників собак й інших платежів;

- скасувати збори, витрати на адміністрування яких значно перевищують їх надходження до місцевих бюджетів, а саме: з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, за участь у бігах на іподромі, за виграш на бігах на іподромі, за видачу ордера на квартиру, за право проведення кіно- і телезйомок, за право на проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу та лотерей;

- забезпечити єдиний підхід щодо впровадження органами місцевого самоврядування місцевих податків і зборів, чіткої реалізації бюджетно-податкового законодавства, а також відповідних рішень, які приймають на місцевому рівні, скасування рішень міських, селищних та сільських рад, згідно з якими були впроваджені платежі, що не належать до переліку місцевих податків і зборів, визначеного в ст. 15 Закону № 77/97-ВР, проте справляють до місцевих бюджетів;

- впровадити нові податкові платежі, а саме: податок за спеціально відведені місця для паркування транспортних засобів (на заміну збору за припаркування автотранспорту), податок за спеціально відведені місця для ринку (на заміну ринкового збору), туристичний збір (на заміну курортного збору та збору на розвиток рекреаційного комплексу в АР Крим), збори за видачу дозволу на розміщення об'єктів грального бізнесу, за видачу дозволу на стаціонарне розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, за видачу дозволу на тимчасове розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг (на заміну збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг), будівельний збір.

Таким чином, з урахуванням не скасованих, тих, що змінюються, та нових платежів у проекті Закону України «Про місцеві податки і збори» було запропоновано впровадити 4 місцевих податки та 7 місцевих зборів

(рис. 1.7). Запропоновані зміни в порядку їх обчислення і механізмі сплати покликані збільшити надходження до місцевих бюджетів, що сприятиме розв'язанню низки проблем економічного і соціального розвитку регіонів. Зокрема, за прогностичними підрахунками надходження даних платежів становитимуть орієнтовно 1 млрд грн.

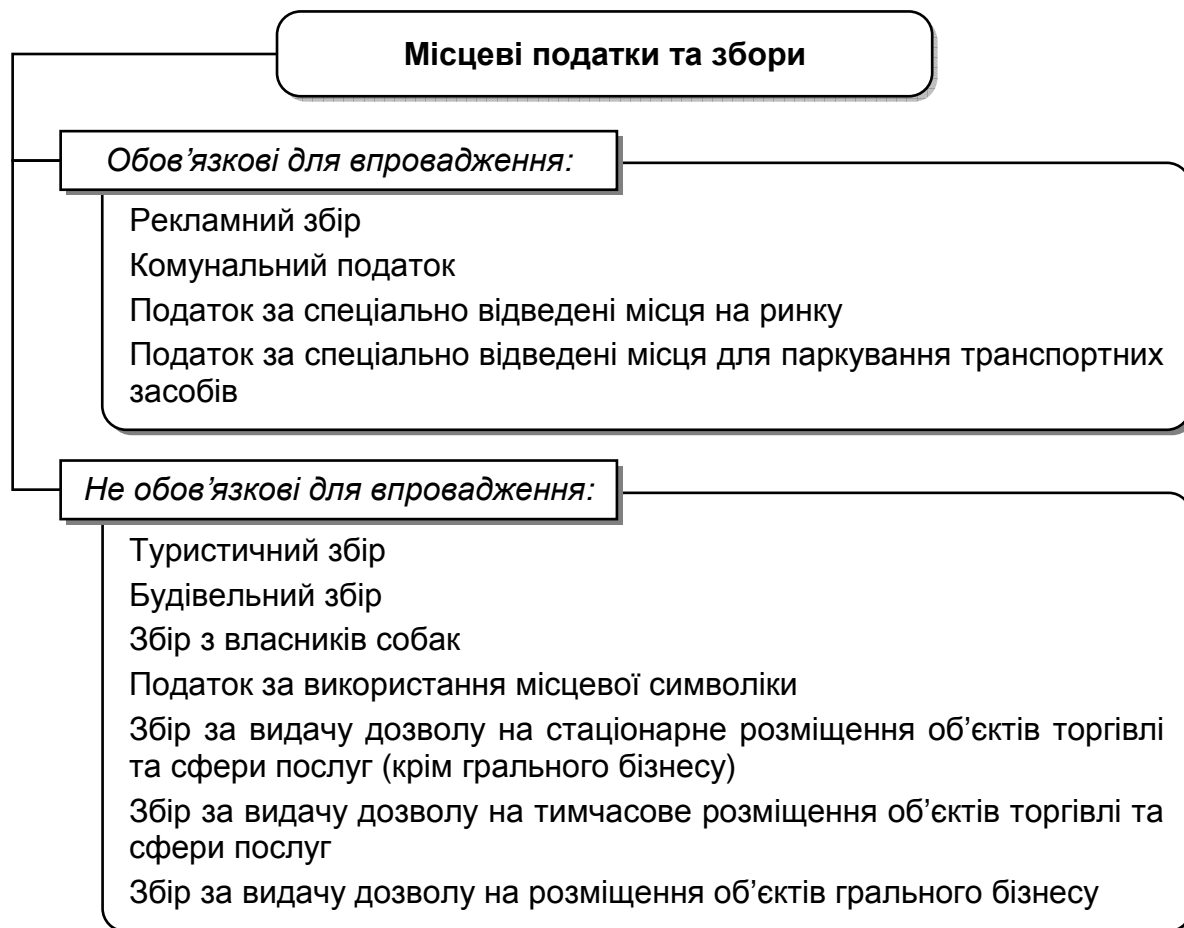


Рис. 1.7. Склад місцевих податків і зборів відповідно до проекту Закону України «Про місцеві податки і збори»

На початку ХХІ ст. у нашій державі була низка безуспішних спроб переглянути ідеологію місцевого оподаткування. У цей проміжок часу, не маючи під собою глибокого науково-теоретичного обґрунтування, розроблено чимало проектів нормативно-правових документів, пов'язаних із побудовою інституту місцевих податків і зборів. Переважна більшість із них залишалася декларативною, у зв'язку з чим бюджетно-податкове законодавство перебувало в стані правової невизначеності. Відтак виникла нагальна необхідність у прийнятті Податкового кодексу України як правової основи податкової системи держави. Зокрема, його проектом було передбачено зменшення кількості місцевих податків і зборів із одночасним впровадженням нових податкових платежів, необхідних для стабілізації економіки регіонів, розвитку соціальної сфери, її об'єктів й інфраструктури на місцевому рівні (рис. 1.8).

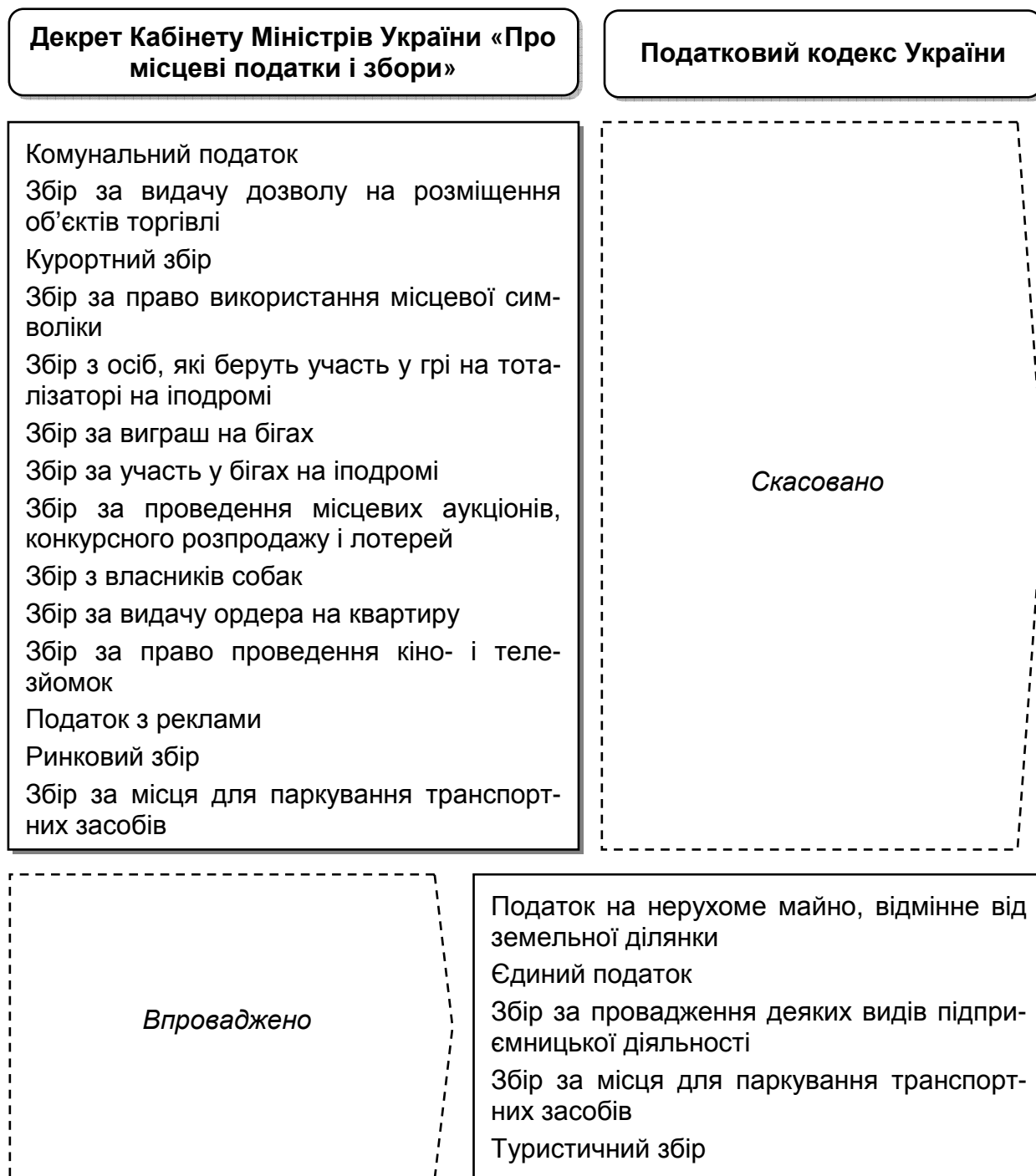


Рис. 1.8. Склад місцевих податків і зборів відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» та Податкового кодексу України

Отож, склад місцевих податків і зборів, визначений у Податковому кодексі України, кількісно змінився в бік до зменшення. Зокрема, із 14, а враховуючи впроваджені на час експерименту збори на розвиток рекреаційного комплексу в АР Крим, а також на розвиток пасажирського електротранспорту в АР Крим, – 16 їх різновидів, у даному законодавчому акті залишилося тільки 5: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; єдиний податок; збір за провадження деяких видів підприєм-

ницької діяльності; збір за місця для паркування транспортних засобів (у редакції Декрету № 56-93 – збір за парковку автомобілів або збір за парковку автотранспорту); туристичний збір.

Поміж цим, планували, що прийняття Податкового кодексу України забезпечить:

- установлення чіткого переліку місцевих податків і зборів, основних засад визначення суб'єктів податкових правовідносин, їх прав та обов'язків, бази оподаткування, розмірів податкових ставок;
- визначення єдиних правил і норм функціонування підсистеми місцевого оподаткування для як платників податків, так і податкового апарату держави;
- урегулювання спірних питань, пов'язаних із порядком ведення податкового обліку, забезпечення виконання податкових зобов'язань, умов настання відповідальності за порушення законодавства;
- об'єднання в одному нормативно-правовому документі масиву законодавчих актів, що регулюють податкові відносини на місцевому рівні;
- уникнення колізій і прогалин у нормативно-правовому полі, тобто різного тлумачення норм, що регулюють відносини в бюджетно-податковій сфері;
- гармонізацію бюджетно-податкового законодавства зі законодавством зарубіжних країн й уніфікацію принципів місцевого оподаткування відповідно до міжнародних вимог.

Загальновідомим є той факт, що євроінтеграційні питання неоднозначно сприймають учені, економісти-практики, політики та громадськість, адже є багато протилежних думок щодо доцільності процесу об'єднання України з Європейським союзом. Проте внаслідок вдалого географічного розташування нашої держави в центрі Європи національні інтереси потребують її утвердження як повноправного члена ЄС. Для досягнення такого статусу стратегія інтеграції до європейського співтовариства має забезпечити одночасне входження України до економічного, політичного, інформаційного і правового простору. Остання вимога передбачає процес гармонізації вітчизняного нормативно-правового поля до законодавства ЄС. Відповідно до ст. 51 Угоди про партнерство і співробітництво між Україною та Європейським союзом¹ наша держава взяла зобов'язання вживати у цій сфері адекватних заходів². Зокрема, на рис. 1.9 відображено ключові завдання законодавчої та виконавчої гілок вла-

¹ Примітка. Ця угода була підписана від імені України 14 червня 1994 р., проте набула чинності тільки в березні 1998 р.

² Загальні засади адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=60655&cat_id=42833. – Назва з екрана.

ди щодо пристосування національного бюджетно-податкового законодавства до законодавства ЄС. При цьому більшість положень стосуються механізму адаптації бюджетоутворюючих податкових платежів (наприклад, ПДВ, податку з доходів фізичних осіб, специфічних акцизів і т. п.), натомість практично не приділено уваги законодавчому врегулюванню питань місцевого оподаткування.

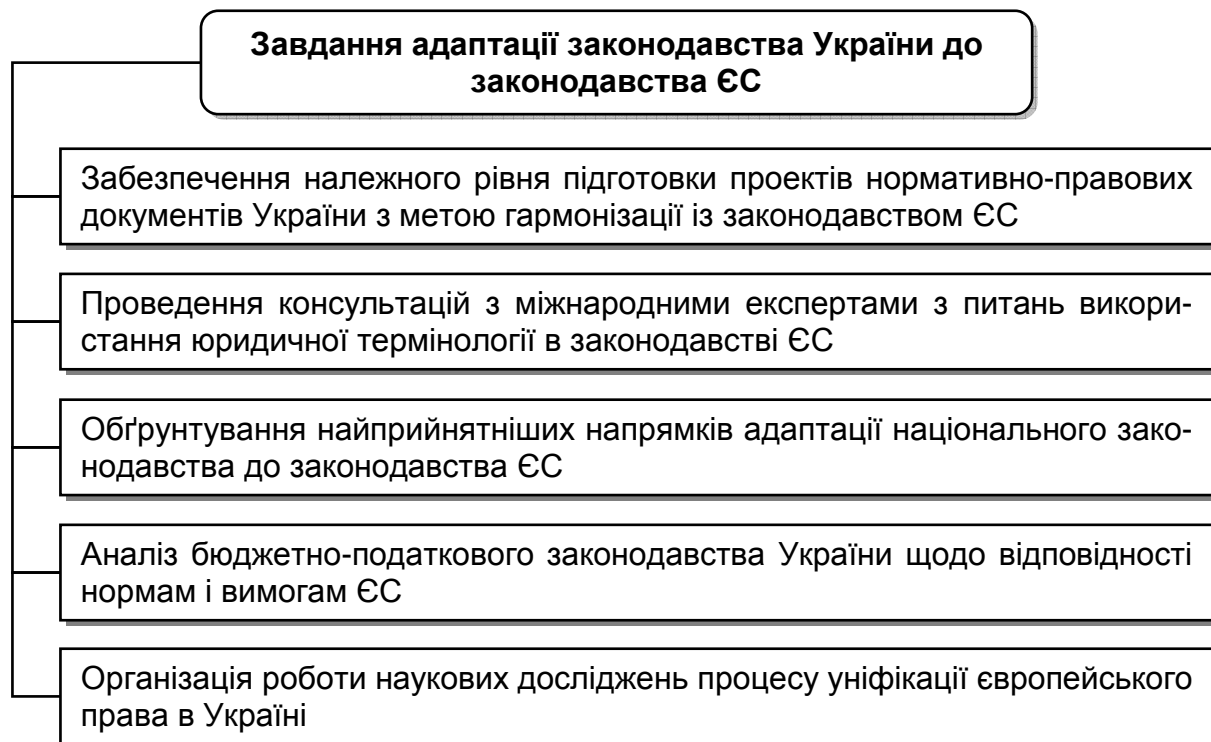


Рис. 1.9. Основні завдання адаптації законодавства України до законодавства ЄС¹

Таким чином, адаптація законодавства України до законодавства ЄС полягає в його зближенні зі сучасною європейською системою права, що забезпечить економічний розвиток держави, сприятиме зростанню суспільного добробуту та приведення до рівня, який склався в зарубіжних країнах. Зазначені тези передбачають окремі етапи планомірного процесу, на кожному з яких необхідно досягати певного ступеня відповідності нормативно-правового поля нашої держави його аналогам за кордоном. Так, на першому етапі перевагу варто надати розвитку правової системи, яка сприяє досягненню стабільності в суспільстві, гарантує верховенство права, забезпечує функціонування ринкової економіки та розвитку демократичних перетворень. На наступному етапі процес адаптації має зосереджувати в собі перегляд чинного законодавства у сфері місцевого оподаткування з метою забезпечення його первинної відповідності.

¹ Примітка. Побудовано на основі [Загальні засади адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=60655&cat_id=42833. – Назва з екрана].

Останній етап залежатиме від укладення угоди про асоційоване членство нашої держави в ЄС й охоплюватиме період підготовки розширеної програми гармонізації нормативно-правових документів для забезпечення інтеграції України до спільного ринку.

Підсумовуючи дослідження генезису нормативно-правового забезпечення місцевого оподаткування, необхідно зазначити, що вирішальною передумовою до його реформування є уніфікація законодавчих актів, що, безперечно, має позитивно вплинути на як вдосконалення податкової системи в цілому, так і інституту місцевих податків та зборів зокрема. При цьому юридично закріплені положення необхідно спрямовувати на розширення бази оподаткування місцевих податків і зборів, зменшення витрат на податкове адміністрування, коригування оптимального рівня податкового навантаження на місцевому рівні. Відтак розв'язання в інституційних межах усіх проблем місцевого оподаткування значно полегшить роботу працівників органів місцевого самоврядування і податкового апарату держави, забезпечить їх плідну співпрацю з платниками податків, дасть змогу без надмірного бюрократизму наповнювати місцеві бюджети достатніми фінансовими ресурсами.

Розділ 2

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ МІСЦЕВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Організація адміністрування місцевих податків і зборів

Із огляду на особливий фінансово-політичний статус податкових органів процес реформування податкової системи нашої держави неможливий без удосконалення організаційного забезпечення адміністрування місцевих податків і зборів. Отже, якщо не вживати адекватних заходів для поліпшення форм та методів податкового адміністрування, то ДПС України протягом найближчого часу може стати неспроможною виконувати своє основне завдання – наповнювати місцеві бюджети достатніми фінансовими ресурсами¹. Це потребує фундаментальних і прикладних досліджень, які мають позитивно позначитися на функціонуванні державного податкового менеджменту, гармонізації відносин між податковою службою й усіма інститутами громадянського суспільства. Тому адміністрування місцевих податків і зборів необхідно організувати так, щоби платникам податків було зручно та вигідно сплачувати податкові платежі, що впровадили органи місцевого самоврядування.

Дослідження теоретичних підвалин поняття «адміністрування» свідчить про його багатовекторність. Зокрема, автори «Словника іншомовних слів» (2000 р.) розглядають цей термін як бюрократичний метод керування шляхом наказів і розпоряджень. У дещо схожому контексті в «Економічній енциклопедії» (2000 р.) проф. Степан Васильович Мочерний (1943–2005 рр.) поняття «адміністрування» витлумачив із точки зору управлінської діяльності керівників й органів управління, що здійснюють здебільшого за допомогою наказів і розпоряджень замість конкретного керівництва. Натомість автори «Економічного словника-довідника» (2002 р.) інтерпретують цей термін, із одного боку, як організаційно-розпорядчу роботу менеджерів, спеціалістів та органів управління, а з іншого – як виконання управлінських функцій, їхній розподіл, узгодження та координацію (аналог поняття «управління»).

За останнє десятиріччя в теорії і на практиці місцевого оподаткування міцно вкоренилося поняття «фінансове (податкове) адміністрування», що запозичене зі зарубіжного досвіду, а відтак його часто вживають як синонім виразу «організаційна та контрольна-економічна робота податкових органів». При цьому у вітчизняній літературі цей термін найчастіше

¹ Шитря О. Основні стратегічні напрями модернізації державної податкової служби / О. Шитря [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sta.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article;jsessionid=302D2F008F2C0658FF31B6C7E83A678?art_id=53063&cat_id=53158. – Назва з екрана.

розглядають: по-перше, як галузь фінансового права; по-друге, як невід'ємну складову податкової доктрини держави; по-третє, як діяльність контролюючих органів у сфері мобілізації податкових надходжень¹. Вважаємо за доцільне наголосити, що поняття «фіскальне (податкове) адміністрування» на категоріальному рівні проф. В. Л. Андрущенко пов'язує з політикою, наукою та мистецтвом (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Поняття «фіскальне (податкове) адміністрування»

Ми розділяємо погляди цього вченого на тлумачення поняття «фіскальне (податкове) адміністрування» як управління людьми і подіями через ієрархічно структуровані рішення представницьких політичних органів та дії виконавчо-владних установ². Проте не погоджуємося з визначенням, що запропонували автори «Фінансово-економічного словника» (2005 р.), котрі адміністрування місцевих податків і зборів пов'язали з ідеологією примусу, тобто анахронічною системою державного податкового менеджменту: «Це правовідносини в сфері здійснення уповноваженими державними органами (податковою адміністрацією і податковою інспекцією) та їх посадовими особами заходів, спрямованих на погашення податкового боргу, і які передбачають застосування до платника податків методів владно-примусового характеру»³.

Під адмініструванням місцевих податків і зборів ми розуміємо складовий елемент фіскального (податкового) адміністрування, обумовлений не тільки організаційною структурою та функціональними повноваженнями контролюючих органів у сфері регулювання податкових відносин на місцевому рівні, а й базований на принципах справедливості (рівність

¹ Чорний М. П. Фіскальне адміністрування : навч. посіб. / М. П. Чорний. – Тернопіль : ТАНГ, 2002. – С. 6.

² Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 28.

³ Фінансово-економічний словник / Уклад. : А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. – С. 12.

перед законом усіх учасників податкових правовідносин), передбачуваності (адекватна та своєчасна реакція податкових органів на різні моделі поведінки платників податків) й ефективності (досягнення високих результатів за мінімальних затрат). Адже саме податковий апарат держави в ринковій економіці, тісно взаємодіючи з платниками податків, має створити систему, яка забезпечить достатній обсяг надходжень місцевих податків і зборів для виконання функцій та завдань у межах власної компетенції органів місцевого самоврядування.

На жаль, історично склалося так, що, незважаючи на рівень суспільно-політичного розвитку країни, більшість платників не бажає сплачувати місцеві податки та збори, навіть якщо й усвідомлює їх роль і значення в забезпеченні суспільного добробуту на місцевому рівні. Природно, що податкові органи стали одним із інститутів, недовіра до якого виявилася найбільшою. Це підтверджують не стільки результатами вивчення громадської думки (зазначимо, що, згідно зі статистичними даними, Україна перебуває на одній позиції з Гватемалою та Киргизією, де третина респондентів розглядають податкові органи як додаткову перепону при сплаті локальних податкових платежів), скільки ставленням платників до організації адміністрування місцевих податків і зборів. Однак із моменту створення податкова служба утвердилася в суспільстві, що дало їй змогу забезпечити стабільний рівень податкових надходжень до місцевих бюджетів у період, коли ринкові відносини в економіці та демократичні перетворення в суспільстві ще не домінували.

Як і наша країна в цілому, податкові органи пройшли складний шлях розвитку. Перші кроки на шляху до побудови сучасного податкового апарату держави були зроблені ще на початку 1990 рр. і пов'язані зі зародженням приватної власності, розвитком підприємництва, прийняттям засадничих нормативно-правових документів. Зокрема, на етапі становлення інституту місцевих податків та зборів:

- сформовано централізовану побудову податкових органів зі спеціалізацією за напрямками податкової роботи;
- у податкових інспекціях створювали за видами податків відділи, які виконували облікові та інформаційні функції;
- навчання персоналу обмежували проведенням семінарів із питань змін у бюджетно-податковому законодавстві;
- податкові технології зорієнтовані на брак функціональної спеціалізації і значно перевантажені ручною працею;
- податкову звітність інспектори податкових органів приймали безпосередньо від платників із одночасною перевіркою правильності здійснення розрахунків й оформлення документів;

- технічна оснащеність становила в середньому одне автоматизоване робоче місце на декілька співробітників;
- інформування, роз'яснювання і пропаганду податкової дисципліни серед населення практично не здійснювали.

Нормативно-правовим документом того часу, що визначив статус податкової служби, став Закон Української РСР «Про державну податкову службу в Українській РСР» від 4 грудня 1990 р. № 509-XII (далі – Закон № 509-XII), в якому чітко визначено організаційну структуру податкових органів, вертикаль їх підпорядкування на центральному та територіальному рівнях. Враховуючи необхідність виокремлення низових ланок податкової служби, було введено назву «державна податкова інспекція», а в основу організаційної структури покладено тенденцію її формування на трьох щаблях із «прив'язкою» до адміністративно-територіального устрою країни: ГДПІ України – керівний орган податкової служби; обласні ДПІ, ДПІ в АР Крим, ДПІ міст Києва та Севастополя – середній рівень; районні та міські ДПІ – низова ланка. При цьому безпосереднє адміністрування місцевих податків і зборів на рівні обласних, районних, міських податкових інспекцій здійснювали відділи або сектори (в залежності від організаційної побудови податкових органів).

Інституційне визначення організаційної структури та функціональних повноважень податкової служби було прогресивним заходом і поступальним кроком на шляху до становлення системи органів державного контролю у сфері регулювання податкових відносин на місцевому рівні. Завдання, що доручали цій структурі, ставали реально можливими для їх виконання. Проте в Законі № 509-XII, а також змінах і доповненнях до нього у Законі України «Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про державну податкову службу в Україні» від 24 грудня 1993 р. № 3813-XII залишалися протиріччя, що згодом перетворилися на суттєву перешкоду при виконанні доручених податковим органам функцій. Природа цих недоліків полягала в тому, що керівний орган податкового апарату держави позбавлений правосуб'єктності, оскільки перебував у підпорядкуванні Міністерства фінансів України.

Одним із ключових напрямів подолання згаданої проблеми стало те, що Президент України 22 серпня 1996 р. підписав Указ «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» № 760/96, а 30 жовтня того ж року – Указ «Питання державних податкових адміністрацій» № 1013/96, за якими податкова служба набула нового організаційного та структурного визначення. Зокрема, ДПА України отримала статус міністерства, а податкові органи низових ланок вивели із-під подвійної субординації (до того часу вони були

підпорядковані, крім вищестоящим податкових інспекцій, місцевим адміністраціям). Із метою посилення контролю за справлянням місцевих податків та зборів, зміцнення виконавчої дисципліни на базі ГДПІ України, ДПІ в АР Крим, областях, районах, містах і районах у містах було утворено ДПА України, відповідні податкові адміністрації й інспекції, які стали їх правонаступниками. Відтак податкова служба як оновлена структура державного податкового менеджменту зайняла головний пост у системі адміністрування місцевих податків і зборів.

Після проведення адміністративної реформи наприкінці 2010 р. управління місцевим оподаткуванням в Україні набуло нових ознак. Сьогодні – це єдиний централізований механізм, побудований за принципом багаторівневої ієрархічної організації, кожен рівень якої має власну специфіку та функції. До податкових органів належать: ДПС України; ДПА в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі; ДПІ в районах, містах, районах у містах й інші структурні одиниці. При цьому методологічну роботу в сфері адміністрування місцевих податків і зборів на рівні ДПА України здійснює відділ адміністрування платежів за землекористування та місцевих податків і зборів, підпорядкований департаменту податку на прибуток та інших податків і зборів (додаток Ж). Функціональні повноваження щодо контролю за справлянням місцевих податків і зборів в обласних ДПА, міських, районних, міжрайонних, об'єднаних ДПІ покладено на відповідні відділи або сектори, які, тісно взаємодіючи з іншими структурними підрозділами податкового апарату держави, підтвердили не тільки доцільність існування, а й необхідність подальшого розвитку. У цілому ж організаційну структуру органів податкової служби і вертикаль їх підпорядкування схематично подано на рис. 2.2.

Таким чином, за роки українського державотворення податкова служба як організаційна та ресурсна основа державного податкового менеджменту зазнала істотних змін у результаті прийняття Податкового кодексу України, кадрової модернізації, впровадження сучасних інформаційних технологій, удосконалення форм і методів функціонування. Тим часом в її організаційній структурі є недоліки:

- по-перше, це надто централізована служба, основними ієрархічними рівнями якої є загальнодержавний, регіональні (на рівні областей й АР Крим), районні, міські ланки управління;
- по-друге, відсутність децентралізації під час адміністрування місцевих податків та зборів призводить до виконання ДПС України функцій, характерних територіальним підрозділам;
- по-третє, є негативна практика неефективного розподілу повноважень, компетенцій та відповідальності між структурними одиницями й ок-

ремими працівниками податкових органів¹.

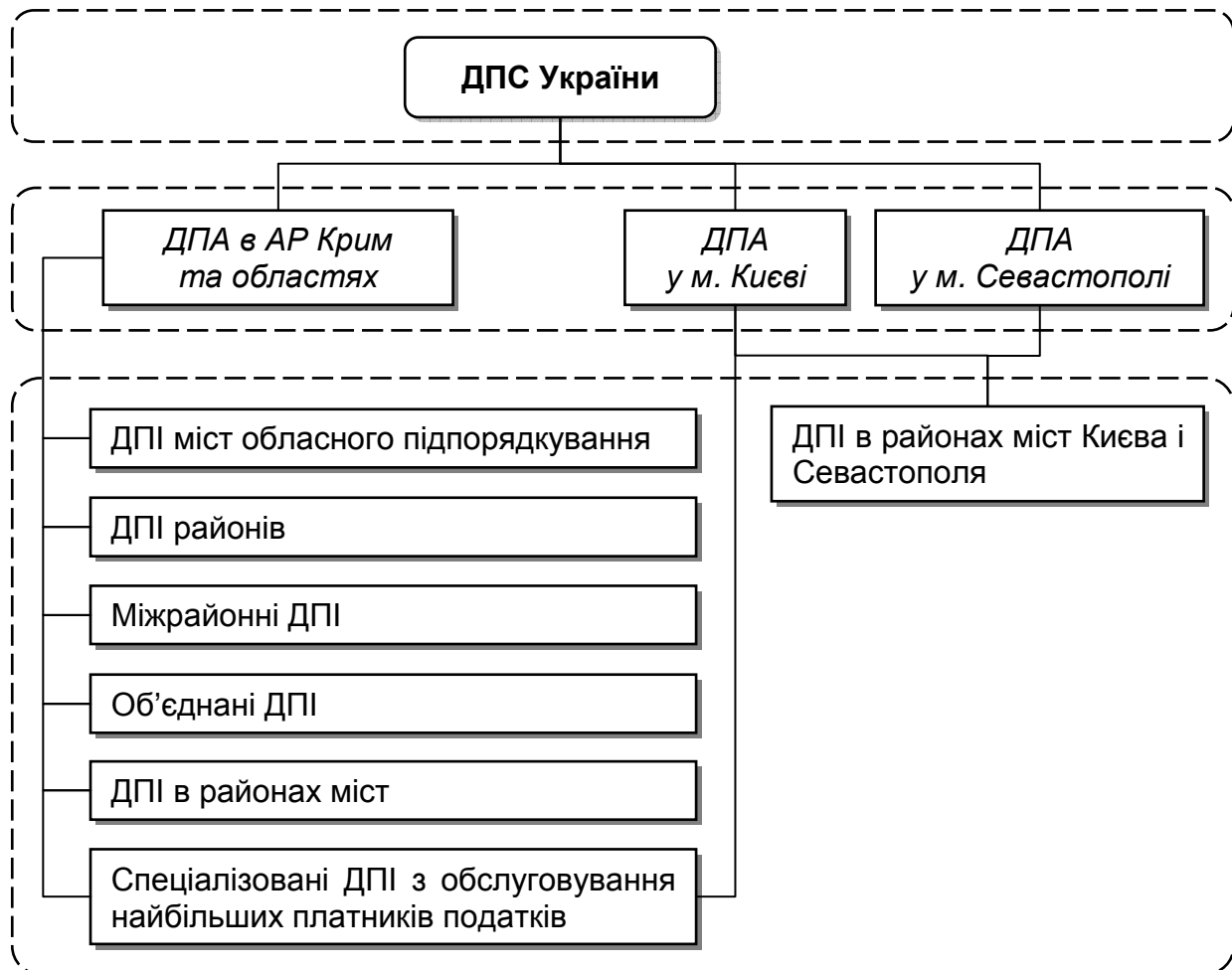


Рис. 2.2. Організаційна структура ДПС України

Ми приєднуємося до цих тез й аргументуємо власне розуміння проблем організаційного забезпечення адміністрування місцевих податків і зборів. До них слід віднести недостатній рівень визначеності процедур, що мають виконувати підрозділи податкових органів, нестача єдиної інформаційної бази даних, необхідної для забезпечення обміну інформацією між центральним, обласними, районними, міськими рівнями, відсутність типової організаційної структури в податкових органах низових рівнів. Так, підрозділи контролю за справлянням місцевих податків і зборів в обласних ДПА, районних, міжрайонних, об'єднаних, міських ДПІ називають по-різному чи їх взагалі нема (рис. 2.3).

У ДПА в АР Крим, у ДПА в Донецькій, Київській, Львівській, Тернопільській і Харківській обл. функціональні повноваження в даній сфері покладено на відділи адміністрування платежів за землекористування та місцевих податків і зборів, у ДПА в Кіровоградській, Херсонській і Черкаській обл. – на відповідні сектори, у ДПА в Чернівецькій обл. – на сектор

¹ Тарангул Л. Л. Удосконалення податкової політики у контексті соціально-економічного розвитку регіонів / Л. Л. Тарангул // Фінанси України. – 2004. – № 6. – С. 14.

місцевих, ресурсних (рентних) і неподаткових платежів. Із одного боку, це негативно впливає на якість податкової роботи, адже податкові інспектори змушені контролювати не тільки справляння місцевих податків і зборів. Відповідно до наказу ДПА України «Про закріплення платежів за структурними підрозділами ДПА України» від 17 жовтня 2005 р. № 266 їх уповноважено організовувати та здійснювати методичне керівництво за нарахуванням, повнотою і своєчасністю сплати плати за землю, за користування надрами, за пошук та розвідку родовищ корисних копалин, зборів за користування радіочастотним ресурсом, за спеціальне водокористування, за спеціальне використання лісових ресурсів, за геологорозвідувальні роботи, а також інших податкових і неподаткових платежів. З іншого боку, обсяг надходжень місцевих податків та зборів у деяких регіонах є настільки малим, що виділення окремих відділів або секторів у організаційній структурі податкових органів нераціональне з позиції надмірних адміністративно-управлінських витрат.

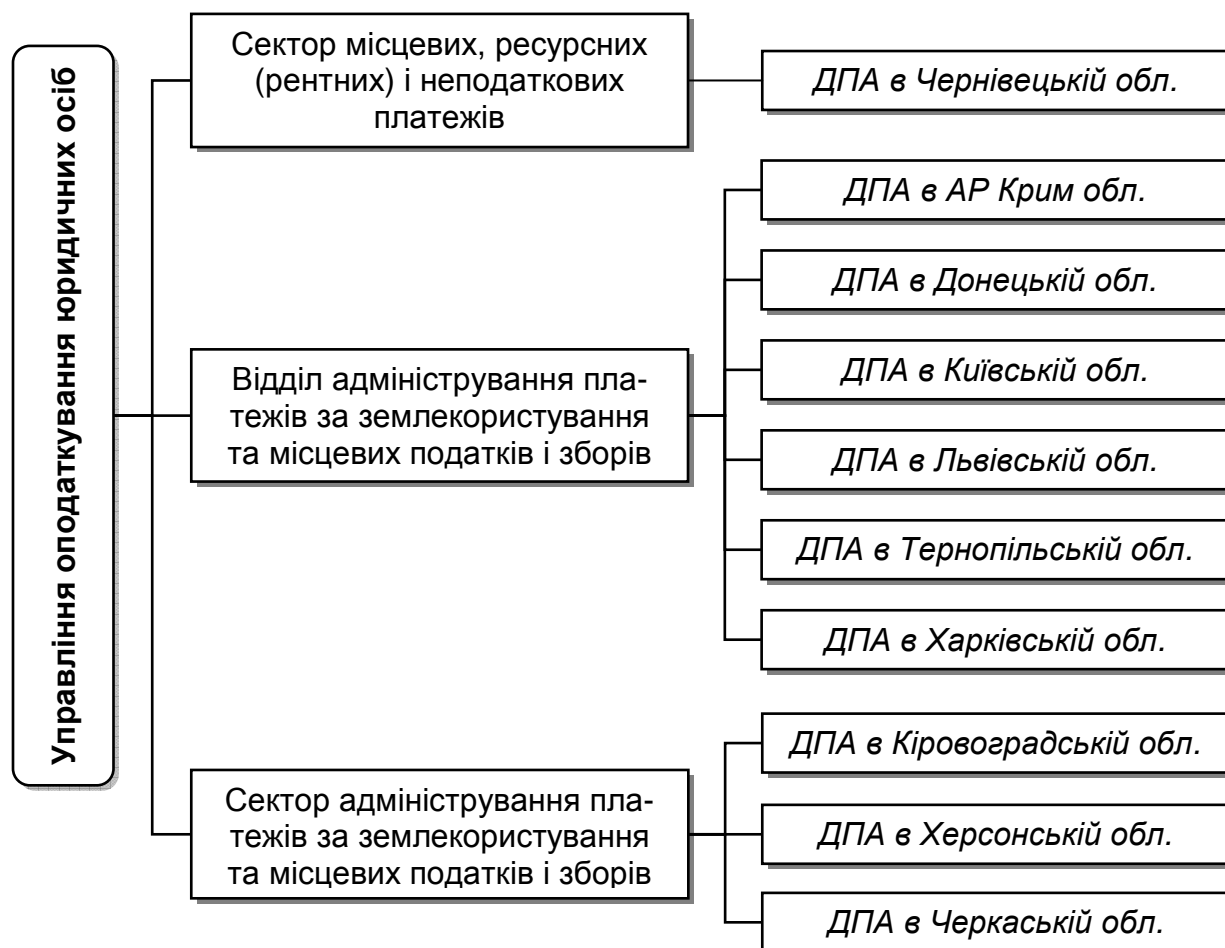


Рис. 2.3. Підрозділи контролю за справлянням місцевих податків і зборів в організаційній структурі ДПС України

Хоча варто врахувати той факт, що в другій половині 1990 рр. у нашій державі було зроблено низку безуспішних спроб створити підрозділи

для контролю за справлянням місцевих податків і зборів. Так, проф. В. І. Кравченко у книзі «Місцеві фінанси України» (1999 р.) запропонував надати змогу органам місцевого самоврядування створювати в структурі фінансових управлінь відповідні відділи. На думку вітчизняного науковця, це посприяло б розвантаженню податкових інспекцій, а також посиленню ролі органів місцевого самоврядування у формуванні дохідної бази місцевих бюджетів. Зауважимо, що схожі ідеї були в англійського ученого-економіста Джона Стюарта Міля (1806–1873 рр.): «Дуже важливо, щоб орган, який вирішує податкові питання як на загальнодержавному, так і на місцевому рівнях, обирали тільки платники принаймні частини тих податків. Адже ті, хто не сплачує податків, розпоряджаючись через свої голоси грошима інших, мають усі шанси бути радше марнотратними, ніж ощадливими»¹. Проте вказані тези не підтримали його сучасники, оскільки їх вважали недостатньо вмотивованими.

Для усунення системних недоліків організаційного забезпечення адміністрування місцевих податків і зборів необхідно здійснити комплекс заходів щодо оптимізації внутрішньої побудови податкових органів, а також формування чіткої взаємодії між підвідомчими підрозділами. Зокрема, за останні роки кількість структурних одиниць ДПС України зменшено (з 548 одиниць у 2000 р. до 483 у 2011 р.) за рахунок їх ліквідації, реорганізації й об'єднання (рис. 2.4 і додаток 3).

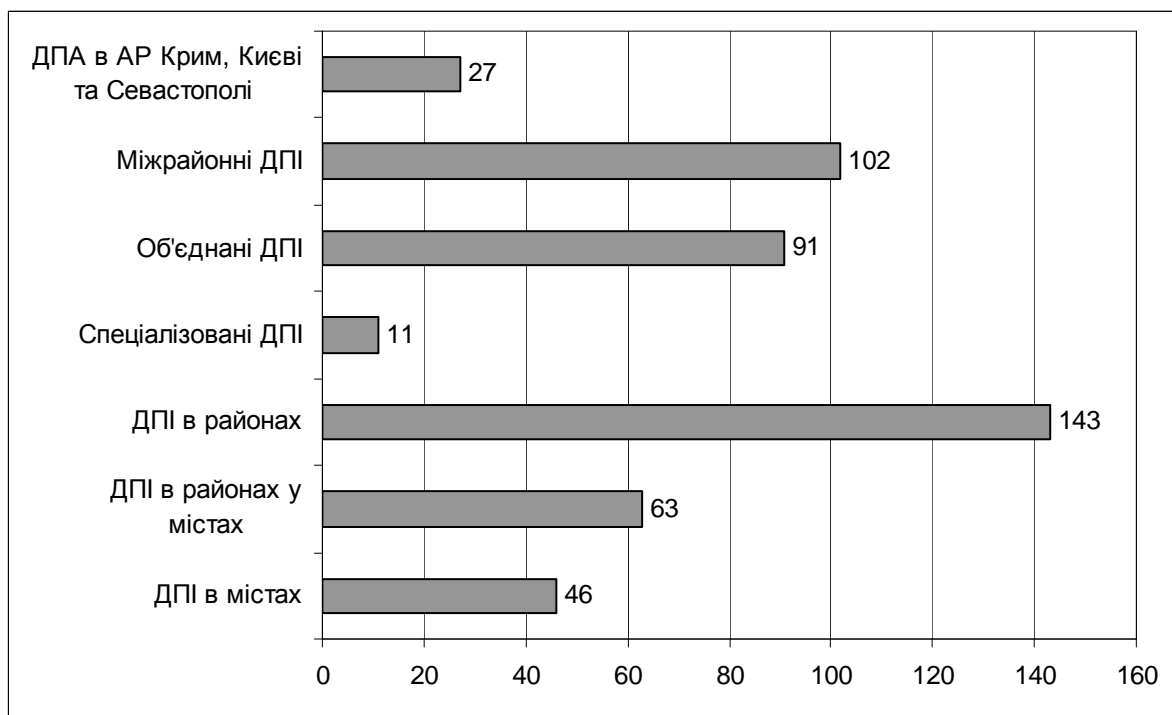


Рис. 2.4. Кількість структурних одиниць ДПС України у 2011 р., од.

¹ Міль Дж. С. Про свободу: Есе / Пер. з англ. – К. : Видавництво Соломії Павличко «Основи», 2001. – С. 242.

Зазначимо, що процеси ліквідації, реорганізації й об'єднання податкових органів передбачають створення податкових округів на території областей, які географічно розташовані близько одна від одної (за основу їх виділення планують використовувати систему економічного районування країни, враховувати чисельність населення, рівень економічного розвитку регіонів і т. п.). При цьому головними завданнями функціонування цих структурних одиниць має стати забезпечення оперативної підтримки податкових органів низових рівнів, посилення організаційної роботи податкового апарату держави, створення професійної структури європейського зразка. А загалом перехід від побудови податкової служби за адміністративно-територіальним принципом до створення податкових округів забезпечить трирівневу структуру, яка об'єднуватиме: ДПС України – стратегічний рівень; десять податкових округів – тактичний рівень; міжрайонні податкові інспекції, телефонний інформаційно-довідковий центр, централізований резервний центр бази даних і чотири центри опрацювання документів – виконавчий рівень.

Відтак у згаданій організаційній структурі податкових органів стратегічний рівень ДПС України передбачатиме створення відповідного департаменту, який здійснюватиме методологічне супроводження процесу адміністрування місцевих податків і зборів. Тактичний рівень відповідатиме за поточне планування, організацію та контроль за як впровадженням методології, так і виконавчим рівнем податкової служби (на базі відповідних управлінь визначатимуть організаційні та технологічні особливості діяльності структурних підрозділів податкових органів у сфері адміністрування місцевих податків і зборів). Відділи або сектори на виконавчому рівні відповідатимуть за адміністрування місцевих податків та зборів. На цьому рівні через реалізацію процедури опрацювання інформації в єдиній інформаційно-аналітичній інтегрованій системі податкові органи вищих рівнів надаватимуть висновки й рекомендації про те, як платники податків дотримуються податкової дисципліни.

Таким чином, у табл. 2.1 відображено зміну кількості структурних одиниць податкових органів на районному рівні.

На думку вітчизняних науковців, кількість структурних одиниць фактично не зменшиться, оскільки скорочення інспекцій на 295 одиниць (із 447 до 152) супроводжуватиметься відповідним збільшенням на 291 одиницю кількості відділень (із 216 до 507). Тобто, в результаті так званого «широкомасштабного» реформування організаційної структури податкових органів їх чисельність на районному рівні в загальному підсумку зміниться тільки на чотири одиниці, що призведе до зростання накладних витрат на транспорт, телефонний зв'язок, передачу електронної ін-

формації і т. п.¹ Натомість відсутність податкових інспекцій у районах може негативно вплинути на обсяг надходжень місцевих податків та зборів, оскільки передбачатиме відповідне скорочення кількості відділів або секторів, відповідальних за їх адміністрування.

Таблиця 2.1

Зміна кількості структурних одиниць ДПС на районному рівні, од.²

Адміністративно-територіальні одиниці	Податкові округи	У нинішній ДПС		Після модернізації ДПС		Зміна структурних одиниць	
		Інспекції	Відділення	Інспекції	Відділення	Інспекції	Відділення
Вінницька, Хмельницька, Житомирська обл.	Вінницький округ	44	31	13	62	-31	31
Дніпропетровська, Запорізька обл.	Дніпропетровський округ	51	23	21	54	-30	31
Донецька, Луганська обл.	Донецький округ	68	23	22	67	-46	44
Ів.-Франківська, Закарпатська, Чернівецька, Тернопільська обл.	Ів.-Франківський округ	53	12	13	50	-40	38
м. Київ, Київська, Чернігівська обл.	Київський округ	47	16	20	41	-27	25
АР Крим, м. Севастополь	Кримський округ	19	7	7	20	-12	13
Львівська, Волинська, Рівненська обл.	Львівський округ	39	26	15	50	-24	24
Одеська, Миколаївська, Херсонська обл.	Одеський округ	56	22	15	62	-41	40
Харківська, Сумська обл.	Харківський округ	39	18	15	41	-24	23
Черкаська, Полтавська, Кіровоградська обл.	Черкаський округ	31	38	11	60	-20	22
Всього		447	216	152	507	-295	291

У контексті реформування організаційної структури податкової служби розроблено модель діяльності податкових органів у сфері адміністрування місцевих податків і зборів (рис. 2.5).

¹ Квасовський О. Р. Проблемні аспекти формування податкових округів / О. Р. Квасовський, С. Д. Герчаківський // Світ фінансів. – 2004. – № 1 – С. 100.

² Примітка. Побудовано на основі [Квасовський О. Р. Проблемні аспекти формування податкових округів / О. Р. Квасовський, С. Д. Герчаківський // Світ фінансів. – 2004. – № 1 – С. 101].



Рис. 2.5. Модель діяльності ДІС України у сфері адміністрування місцевих податків і зборів

Велику увагу в цій моделі приділено практичному втіленню механізму самонарахування місцевих податків і зборів, який відповідає функціонуванню податкових систем демократично розвинутих країн. Адже державі економічно вигідніше навчити тих, хто хоче чесно сплачувати податки, аніж витрачати ресурси на суцільний контроль для виявлення й усунення в їх обчисленні помилок, визнаних неправильним розумінням норм законодавства. При цьому витрати, спрямовані на забезпечення оптимального рівня свідомості та добровільну сплату місцевих податків і зборів, будуть менші, ніж витрати на забезпечення примусових дій у цій сфері¹. Вважаємо, що для механізму самонарахування місцевих податків і зборів властиві такі компоненти у взаємодії податкових органів із платниками податків: по-перше, зменшення спілкування працівників податкових органів із платниками податків перед визначенням податкових зо-

¹ Печуляк В. Гармонізація відносин контролюючих органів у сфері оподаткування та платників податків як один із напрямів податкової політики України / В. Печуляк // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 4. – С. 132.

бов'язань та складанням податкової звітності; по-друге, самостійне декларування платниками податків нарахованих сум місцевих податків і зборів, внесення їх податковими органами в систему податкових зобов'язань; по-третє, доброзичливе середовище у співробітництві працівників податкових органів із платниками податків.

Сьогодні беззаперечний той факт, що функціонування будь-якої організації залежить від ефективного використання людських ресурсів як основного компонента, необхідного для досягнення цілей. Тому вдосконалення організаційного забезпечення адміністрування місцевих податків і зборів потребує реформування підсистеми управління персоналом. На нашу думку, інтенсифікація кадрової роботи в податковому апараті держави дасть змогу досягти збільшення показника збираності місцевих податків і зборів. Серед основних заходів у цій сфері необхідно виділити розроблення алгоритму визначення оптимальної чисельності податківців, широкомасштабну масово-роз'яснювальну роботу щодо шляхів реформування системи управління людськими ресурсами, переорієнтацію кадрової політики із виконання фіскальних функцій на політику комплексного надання послуг платникам податків.

Втім організацію адміністрування місцевих податків і зборів в Україні доручено не тільки податковому апарату держави й органам місцевого самоврядування в сільських населених пунктах (зокрема, сільським радам). Безпосередньо на паритетних засадах цим можуть займатися суб'єкти господарювання різних форм власності та видів діяльності (табл. 2.2 і 2.3). Саме в цьому проявляється особливість місцевого оподаткування, яка відрізняє організацію адміністрування місцевих податків та зборів від загальнодержавних податків.

Таблиця 2.2

Організація адміністрування місцевих податків і зборів відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори»

Місцеві податки та збори	Організація податкового адміністрування
І. Обов'язкові для впровадження	
Ринковий збір	Адмініструють працівники ринку до початку реалізації продукції за кожний день торгівлі
Збір з власників собак	Адмініструють із фізичних осіб – власників собак органи житлово-комунального господарства
Комунальний податок	Сплачують через установи банків юридичні особи (крім бюджетних установ й організацій, планово-дотаційних та сільськогосподарських підприємств)
Збір за видачу ордера на квартиру	Сплачують через установи банків фізичні особи – власники квартир до одержання ордера, а надходження обліковують органи з обліку та розподілу житла

Збір за припаркування автотранспорту	Адмініструють паркувальники з водіїв у спеціально обладнаних або відведених для цього місцях
Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	Адмініструють із юридичних та фізичних осіб, котрі реалізують сільськогосподарську і промислову продукцію, уповноважені організації, яким надано таке право
II. Не обов'язкові для впровадження	
Курортний збір	Адмініструють працівники готелів під час реєстрації прибулих, а також працівники квартирно-посередницьких організацій при скеруванні осіб на поселення в квартири та будинки
Податок з реклами	Сплачують через установи банків юридичні та фізичні особи під час оплати послуг за встановлення і розміщення реклами
Збір за виграш на бігах	Адмініструють працівники іподромів із осіб, які виграли в грі на тоталізаторі на іподромі під час видачі їм виграшу
Збір за участь у бігах на іподромі	Адмініструють працівники іподромів із юридичних та фізичних осіб, які виставляють своїх коней на комерційні змагання
Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі	Адмініструють працівники іподромів із фізичних осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі
Збір за право проведення кіно- і телезйомок	Сплачують через установи банків комерційні кіно- і телеорганізації
Збір за право використання місцевої символіки	Сплачують через установи банків юридичні та фізичні особи, які використовують місцеву символіку з комерційною метою
Збір за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей	Сплачують через установи банків юридичні та фізичні особи, які мають дозвіл на проведення аукціонів, конкурсного розпродажу та лотерей

Відповідно до положень Декрету № 56-93 ринковий збір адміністрували працівники ринку до початку реалізації продукції, збір з власників собак – органи житлово-комунального господарства, збір за припаркування автотранспорту – паркувальники на місці припаркування автотранспорту, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг – уповноважені організації, яким надано таке право, курортний збір – адміністрації готелів або квартирно-посередницькі організації, збори за виграш на бігах, за участь у бігах на іподромі та з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі – адміністрації іподромів. Через установи банків сплачували комунальний податок, податок з реклами, збори за видачу ордера на квартиру, за право проведення кіно- і телезйомок, за право використання місцевої символіки, за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей.

Натомість у Податковому кодексі України тільки справляння турис-

тичного збору покладено на податкових агентів під час надання послуг, пов'язаних з тимчасовим проживанням (ночівлею) у готелях, кемпінгах, гуртожитках. При цьому через установи банків сплачують: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (фізичні та юридичні особи за місцем розташування об'єкта оподаткування); збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності (юридичні особи та фізичні особи – підприємці під час придбання торгового патенту за провадження деяких видів підприємницької діяльності); збір за місця для паркування транспортних засобів (юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи – підприємці авансовими внесками кожного місяця за місцем розташування спеціально відведеного місця для паркування транспортних засобів). Відтак для підвищення ролі та значення інститутів публічної влади і громадянського суспільства в здійсненні контролю за механізмом обчислення та порядком сплати місцевих податків і зборів важливо здійснити низку заходів у сфері координації діяльності податкового апарату держави, органів місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання в напрямку до побудови між ними відносин, базованих на демократичних орієнтирах розвитку суспільства.

Таблиця 2.3

Організація адміністрування місцевих податків і зборів відповідно до Податкового кодексу України

Місцеві податки та збори	Організація податкового адміністрування
I. Обов'язкові для впровадження	
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	Сплачують через установи банків фізичні та юридичні особи за місцем розташування об'єкта оподаткування
Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	Сплачують через установи банків юридичні особи та фізичні особи – підприємці під час придбання торгового патенту за провадження деяких видів підприємницької діяльності
II. Не обов'язкові для впровадження	
Збір за місця для паркування транспортних засобів	Сплачують через установи банків юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи – підприємці авансовими внесками кожного місяця за місцем розташування спеціально відведеного місця для паркування транспортних засобів
Туристичний збір	Справляють податкові агенти під час надання послуг, пов'язаних з тимчасовим проживанням (ночівлею)

Виконання поставлених завдань, за умови існуючих обмежень у фінансових ресурсах і часі, потребує прийняття нестандартних рішень щодо організації роботи податкового апарату держави. Створення ефекти-

вної, високопрофесійної та підзвітної суспільству податкової служби, яка чітко реалізує державну податкову політику – кінцева мета вдосконалення організаційного забезпечення адміністрування місцевих податків і зборів. Це, з одного боку, сприятиме досягненню закладених у місцеві бюджети планових показників їх наповнення і, як результат, належному фінансуванню соціальної сфери, її об'єктів й інфраструктури, що суттєво впливатиме на рівень суспільного добробуту та ступінь довіри громадян до органів місцевого самоврядування. З іншого боку, підвищення ефективності й прозорості у функціонуванні податкових органів сприятиме поліпшенню іміджу нашої держави, а також прискоренню її вступу до кола організацій європейського співтовариства.

В ідеалі об'єктивно визначені зміни в організаційній структурі податкових органів мають максимально задіяти потенціал адміністрування місцевих податків і зборів, а відтак привести до побудови ефективної підсистеми місцевого оподаткування. Звичайно, не всі із запропонованих заходів можуть бути реалізовані на практиці в найближчому майбутньому. Проте рух у цьому напрямку дасть змогу сформувати нові підходи там, де необхідне дійове податкове адміністрування. Це буде беззаперечно вигідним як платникам податків (у вигляді надання якісних послуг та зменшення бюрократичної тяганини), так і податковим органам держави (дасть змогу своєчасно, а головне – у повному обсязі адмініструвати місцеві податки та збори, а також оптимізувати витрати на забезпечення їх надходження до місцевих бюджетів).

2.2. Функціональні механізми місцевого оподаткування

Серед причин недостатнього фінансового забезпечення місцевого самоврядування, а відтак незадовільного розв'язання гострих економічних та соціальних проблем у регіонах – недієздатність інституту місцевих податків і зборів, який не відповідає загальноновизнаним у світовій практиці принципам фіскальної достатності, економічної ефективності, соціальної справедливості, стабільності та гнучкості оподаткування. Зокрема, до прийняття Податкового кодексу України обсяг надходжень місцевих податків і зборів був настільки малий, що вигідніше відмовитися від впровадження деяких їх різновидів, ніж витратити фінансові ресурси на організацію податкового адміністрування. З нашої точки зору, зазначені теоретичні положення, головним чином, пов'язані з відсутністю чіткого механізму справляння місцевих податків і зборів.

Перш ніж перейти до розгляду функціональних механізмів місцевого

оподаткування, необхідно з'ясувати сутність цього поняття. Так, не містить конкретного змісту визначення, що запропонував проф. С. В. Мочерний в «Економічній енциклопедії» (2000 р.): «Механізм справляння податків – це сукупність усіх засобів органів державної податкової служби справляння та внесення належної суми податку, збору (обов'язкового платежу) до бюджету або державного цільового фонду»¹. При цьому необхідно розрізняти взаємозалежні поняття-антоніми: «справляння податків», іншими словами порядок сплати платежів до бюджету, що відповідає демократичним орієнтирам розвитку суспільства і «стягнення податків» як складовий елемент справляння, котрий передбачає застосування податковими органами різноманітних заходів примусу та можливий за умови, якщо платники ухиляються від сплати податків, роблять це несвоєчасно і не в повному обсязі.

Російські економісти Б. Г. Болдирєв, Л. П. Окуньова та Л. П. Павлова поняття «податковий механізм» ототожнюють із сукупністю організаційно-правових норм і методів управління оподаткуванням. Змінюючи бюджетно-податкову політику, маніпулюючи податковим механізмом, держава й органи місцевого самоврядування в межах підсистеми місцевого оподаткування можуть стимулювати економічні та соціальні процеси в регіонах або їх стримувати. При цьому податковий механізм використовують для фіскального впливу на суспільне виробництво, його динаміку й структуру, стан науково-технічного прогресу і т. ін. Так, у вітчизняних літературних джерелах зазначено, що податковий механізм має на меті стимулювати розвиток виробництва, ефективні дії суб'єктів господарювання, сприяти якнайшвидшому впровадженню інноваційних технологій, реалізації задумів юридичних і фізичних осіб.

Автори словника-довідника «Місьцеве управління: поняття, терміни, визначення» (2004 р.) виокремлюють поняття «муніципальний податковий механізм» як сукупність організаційно-правових норм і методів управління місцевим оподаткуванням². Відтак на місцевому рівні він має забезпечити регулювання економічних та соціальних інтересів громадян і суб'єктів господарювання й, одночасно, бути логічно обґрунтованим, прогресивним, конкретним, стабільним, а також гарантувати виконання доходної частини місцевих бюджетів. Тому під механізмом місцевого оподаткування ми розуміємо сукупність умов і правил реалізації на практиці норм бюджетно-податкового законодавства, яке регламентує

¹ Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / Редкол. С. В. Мочерний та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – С. 369.

² Місьцеве управління: поняття, терміни, визначення: Словник-довідник. 2-ге доповнене навчально-наукове видання / Уклад. : О. Д. Лазор, О. Я. Лазор. – К. : Дакор, 2004. – С. 123.

процес впровадження та порядок справляння місцевих податків і зборів. При цьому ефективність його використання залежить від того, наскільки виразно органи місцевого самоврядування враховують внутрішній зміст місцевих податків та зборів або протиріччя.

Функціональні механізми місцевого оподаткування в нашій державі запрацювали на початку 1990 рр. і пов'язані з першопочатковими проявами демократичних трансформацій в українському суспільстві. Фундаментом їх законодавчої бази стали Закон Української РСР «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 р. № 1251-XII (у новій редакції Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування» від 18 лютого 1997 р. № 77/97-ВР (далі – Закон № 77/97-ВР)), Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20 травня 1993 р. № 56-93 (далі – Декрет № 56-93) й інші нормативно-правові документи (додаток Е), які первісно визначили види місцевих податків і зборів, граничні розміри їх ставок, базу оподаткування, порядок обчислення та джерела сплати. При цьому органи місцевого самоврядування отримали право впроваджувати на своїй території місцеві податки і збори, частина з яких стала обов'язковою для справляння за наявності умов чи об'єктів оподаткування (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Склад місцевих податків і зборів до та після прийняття Податкового кодексу України

Місцеві податки і збори	Відповідно до Декрету «Про місцеві податки і збори»	Відповідно до Податкового кодексу України
Обов'язкові для впровадження	Комунальний податок, збори з власників собак, за видачу ордера на квартиру, за припаркування автотранспорту, за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, ринковий збір	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок, збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності
Не обов'язкові для впровадження	Податок з реклами, збори за участь у бігах на іподромі, за виграш на бігах, з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, за право проведення кіно- і телезйомок, за право використання місцевої символіки, за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей, курортний збір	Збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір
Впроваджені на час експерименту	Збори на розвиток рекреаційного комплексу в АР Крим, на розвиток пасажирського електро-транспортного в АР Крим	—

Незважаючи на порівняно широкий перелік місцевих податків і зборів, функціональні механізми місцевого оподаткування до прийняття Податкового кодексу України були не досконалими. Так, якщо в ст. 1 Декрету № 56-93 передбачено впровадження податку з продажу імпортованих товарів, то в переліку місцевих податків і зборів, що визначений у ст. 15 Закону № 77/97-ВР, його не було. Натомість ситуація, коли справляння податкових платежів залежала від наявності іподромів (а саме зборів за участь у бігах на іподромі, за виграш на бігах, з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі) призвела до того, що до бюджетів тільки кількох великих міст у повному обсязі надходили місцеві податки та збори. Через те, що не було об'єктів оподаткування, органи місцевого самоврядування не завжди могли впроваджувати податок з реклами, курортний збір, збори за право проведення кіно- і телезйомок, за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей й ін. Відтак в окремих селищах та селах кількісний склад місцевих податків і зборів не перевищував п'яти, чимало з них були збитковими, неефективними, недоцільними й складними для адміністрування.

Серед змін у нормативно-правовому полі, які позитивно вплинули на функціональні механізми місцевого оподаткування, відзначимо скасування окремих податкових платежів (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Зміни в нормативно-правовому полі місцевого оподаткування до прийняття Податкового кодексу України

Місцеві збори	Нормативно-правові документи	
	Впроваджено	Скасовано
Збір за право використання суб'єктами підприємницької діяльності приміщень, пов'язаних з їх діяльністю, що знаходяться в центральній частині населеного пункту та в будинках, що є пам'ятками історії та культури	Закон України «Про додаткові заходи щодо фінансування загальної середньої освіти» від 17 вересня 1999 р. № 1065-XIV	Закон України «Про визнання таким, що втратив чинність Закон України «Про додаткові заходи щодо фінансування загальної середньої освіти» від 20 квітня 2000 р. № 1661-III
Екскурсійно-туристичний збір	Закон України «Про охорону культурної спадщини» від 8 червня 2000 р. № 1805-III	Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 7 червня 2001 р. № 2515-III
Готельний збір	Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20 травня 1993 р. № 56-93	Закон України «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20 березня 2003 р. № 641-IV

Збір за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон	Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20 травня 1993 р. № 56-93	Закон України «Про внесення змін до деяких законів України» від 3 квітня 2003 р. № 703-IV
---	---	---

Так, 17 вересня 1999 р. прийнято Закон України «Про додаткові заходи щодо фінансування загальної середньої освіти» від № 1065-XIV, яким внесено зміни в Декрет № 56-93 шляхом впровадження збору за право використання суб'єктами підприємницької діяльності приміщень, пов'язаних з їх діяльністю, що знаходяться в центральній частині населеного пункту та в будинках, що є пам'ятками історії та культури. При цьому кошти, отримані від справляння даного платежу, мали додатково залучати на погашення заборгованості з виплати заробітної плати працівникам навчальних закладів системи загальної середньої освіти та зміцнення матеріально-технічної бази даних закладів. Однак з юридичної точки зору механізм його справляння був незаконним, адже відповідно до ст. 1 Закону № 77/97-ВР податки, збори (обов'язкові платежі), справляння яких не передбачене цим законодавчим актом, сплаті не підлягали. Тому відповідно до Закону України «Про визнання таким, що втратив чинність Закон України «Про додаткові заходи щодо фінансування загальної середньої освіти» від 20 квітня 2000 р. № 1661-III, його було виведено з переліку місцевих податків і зборів.

Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 7 червня 2001 р. № 2515-III скасовано екскурсійно-туристичний збір, тимчасово впроваджений із 1 січня 2000 р. відповідно до Закону України «Про охорону культурної спадщини» від 8 червня 2000 р. № 1805-III. Більшість вітчизняних науковців короткотерміновість цього платежу пов'язували із наступними причинами. По-перше, такий крок мав зорієнтувати туристичну галузь на активний розвиток, особливо щодо відвідування нашої держави іноземними туристами. По-друге, через відсутність належних контрольних дій (тобто як туристи відвідують пам'ятки культури та мистецтва: туристичними групами, організованими суб'єктами туристичної діяльності або самотійно, без залучення таких суб'єктів), механізм справляння екскурсійно-туристичного збору сприяв «тінізації» організованого туризму. По-третє, при його справлянні виникали труднощі в сфері визначення об'єктів оподаткування, адже платниками цього платежу могли бути тільки суб'єкти туристичної діяльності, які сплачували податок на прибуток. Відтак платники єдиного податку не мали законних підстав сплачувати екскурсійно-туристичний збір, що при-

зводило до ухилення від оподаткування.

Законом України «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20 березня 2003 р. № 641-IV (далі – Закон № 641-IV) скасовано готельний збір. При цьому окремі фахівці висували низку причин, згідно з якими цей платіж збільшував вартість проживання в готелях, не забезпечував належного обсягу надходження, ставив у кращі фінансово-економічні умови територіальні громади з великою кількістю готельних комплексів, спричиняв економічні викривлення в регіонах і т. п. Вважали, що його відсутність у переліку місцевих податків і зборів має, з одного боку, усунути дискримінацію щодо готельно-туристичної галузі, а з іншого – зменшити можливості тіньового використання приватного житла як альтернативної форми готельних послуг. За підрахунками Державної служби туризму і курортів України, такий крок дав змогу на 13,6% знизити вартість послуг за проживання в готелях, забезпечити збільшення кількості приїжджих на 39,0% і, як результат, зростання доходу готелів на 97,1%¹. Однак моніторинг стану виконання норм Закону № 641-IV не підтвердив наведені аргументи. Тому цілком логічним є включення аналогу готельного збору – туристичного збору до переліку місцевих податків і зборів у Податковому кодексі України, а також поширення практики його справляння на громадян, які орендують житловий фонд готельного типу.

На основі Закону України «Про внесення змін до деяких законів України» від 3 квітня 2003 р. № 703-IV з переліку місцевих податків і зборів виведено збір за проїзд територією прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон. По-перше, справляння цього платежу неадекватне точки зору практичності, оскільки компетентні органи в кожному конкретному випадку були змушені перевіряти: чи зобов'язаний власник відповідного автотранспорту сплачувати збір? По-друге, збір за проїзд територією прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон становив перешкоду для вільного пересування іноземних громадян. Адже відповідно до ст. 33 Конституції України кожному, хто на законних підставах перебуває на території нашої держави, гарантовані свобода пересування, вільний вибір місця проживання і право залишати її територію², тому згаданий платіж суперечив демократичним орієнтирам розвитку. Тим часом основну причину його відміни більшість науков-

¹ *Немировський О. А.* Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» / О. А. Немировський [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua:8080/pls/zweb_n/webproc34?id=&pf3511=13267&pf35401=24842. – Назва з екрана.

² Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Вехов. Ради України 28 червня 1996 р. – К. : «Феміна», 1996. – С. 11.

ців пов'язує з внесенням у листопаді 1999 р. до переліку загальнодержавних податкових платежів єдиного збору, який справляють у пунктах пропуску через державний кордон України.

Отож, до прийняття Податкового кодексу України положення законодавства про місцеві податки і збори не заслуговували на схвалення, оскільки не відповідали Конституції України та Європейській хартії місцевого самоврядування. При цьому у функціональних механізмах місцевого оподаткування слід виділити низку прогалин, пов'язаних із невідповідністю місцевих податків і зборів загальноновизнаним у світовій практиці фундаментальним принципам оподаткування:

1) Ринковий збір – один із тих платежів, при справлянні якого виникало найбільше зловживань із боку адміністрацій ринків, податкових органів і платників податків, що можна пояснити відсутністю виразного лексичного формулювання положень окремих законодавчих актів. Зазначимо, що до прийняття Указу Президента України «Про впорядкування механізму сплати ринкового збору» від 28 червня 1999 р. № 761-99 (далі – Указ № 761-99) порядок обчислення цього податкового платежу був визначений ст. 4 Декрету № 56-93, відповідно до якого ринковий збір – це плата за торгівлі місця на ринках і павільйонах, на критих та відкритих столах, майданчиках для торгівлі з автомашин, візків, мотоциклів, ручних візків, яку справляють із юридичних та фізичних осіб, котрі реалізують сільськогосподарську й промислову продукцію. Від дати прийняття Указу № 761-99 внесено низку змін до організації його адміністрування. Органи місцевого самоврядування в одних випадках могли встановлювати ставки ринкового збору, визначені Декретом № 56-93, а в інших – граничний розмір, запропонований в Указі № 761/99.

Іншим недоліком механізму справляння ринкового збору була відсутність чітко прописаних норм щодо застосування штрафних санкцій за порушення порядку його сплати. Так, відповідно до ст. 5 Указу № 761/99, якщо працівники податкових органів виявляли на ринку торговців без касових чеків, які засвідчували сплату цього платежу, з адміністрації ринку стягували штраф у розмірі 10 нмдг. При цьому не було передбачено обчислення суми штрафу на основі кількості виявлених під час контрольної перевірки торговців без касових чеків. Натомість у листі ДПА України «Про окремі питання застосування штрафних санкцій за порушення порядку сплати ринкового збору» від 8 лютого 2003 р. № 2135/7/11-1317 було роз'яснення про застосування одного штрафу в розмірі 10 нмдг незалежно від кількості виявлених торговців без касових чеків. Із нашої точки зору, штраф за виявлення в торговців не належним чином оформлених із вини адміністрації ринку касових чеків необхідно було застосову-

вати за кожний конкретний випадок порушення (з одночасним зменшенням розміру штрафних санкцій до 1 нмдг), оскільки це деякою мірою мало б стимулювати сплату даного платежу.

2) Серед прогалин механізму справляння комунального податку була та, що підприємства сплачували його за місцем знаходження, а об'єкт оподаткування (тобто чисельність працівників) міг перебувати на певній території тільки тимчасово. Відтак адміністративно-територіальні одиниці, де мешкали працівники підприємств (наприклад, райони міст, які мають достатньо розгалужену соціальну інфраструктуру), не отримували надходження цього платежу, проте змушені нести витрати, пов'язані з розв'язанням різноманітних соціально-побутових проблем. Відповідно до загальновизнаних у світовій практиці фундаментальних принципів оподаткування, місцеві податки та збори необхідно накладати на базу оподаткування, яка пов'язана з географічним розташуванням територіальних громад. Тому цілком логічним є те, що сплату комунального податку необхідно було б пов'язати з місцем проживання громадян й отримання ними суспільних послуг на місцевому рівні.

Ще однією проблемою, яка безпосередньо стосувалася механізму справляння комунального податку, була «прив'язка» його бази оподаткування до нормативної кількості робочих місць на підприємстві. Цілком очевидно, що такий підхід не дуже гармонував з державною політикою зайнятості населення, оскільки сприяв приховуванню реальної чисельності працівників на підприємстві. Інакше кажучи, перспектива сплачувати більший податковий платіж унаслідок створення нових робочих місць не логічна. Тому деякі вчені-економісти пропонували замінити комунальний податок муніципальним платежем, платниками якого мають бути мешканці територіальних громад, а граничний розмір його ставки встановити однаковим для всіх повнолітніх жителів за принципом «один виборчий голос – один платник» (при цьому список платників податків практично збігатиметься зі списком виборців)¹.

3) Основною прогалиною механізму справляння збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг була та, що в податковому законодавстві не передбачено терміну дії такого дозволу². Відтак відповідно до ст. 18 Декрету № 56-93 органи місцевого самоврядування самостійно визначали порядок обчислення та механізм сплати податкового платежу шляхом затвердження відповідного положення (у бі-

¹ Ганущак Ю. Місцеві податки: плата за право голосу / Ю. Ганущак [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zn.kiev.ua/nn/show/597/53336/>. – Назва з екрана.

² Петриченко О. Система місцевих податків і зборів в Україні / О. Петриченко // Вісник податкової служби України. – 2006. – № 17–18. – С. 52.

льшості регіонів термін дії дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг встановлювали у межах одного року). Тим часом ст. 17 Декрету № 56-93 не було визначено: видавати дозвіл на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг юридичній особі один на всі торгові місця чи на кожне окремо? Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва мав наступне тлумачення даного положення, викладене в листі «Про місцеві податки і збори» від 23 січня 2003 р. № 1-222/416: «Якщо суб'єкт підприємницької діяльності здійснює торгівлю постійно в одному й тому ж спеціально відведеному для цього місці, то він повинен сплатити збір та одержати дозвіл на весь час торгівлі у спеціально відведеному для цього місці до того часу, поки він буде вважати за потрібне здійснювати торгівлю в цьому місці, або поки це місце не буде ліквідоване в установленому законом порядку. Термін «постійно» не обмежений відрізками часу і означає весь час існування події чи факту»¹. Таким чином, із позиції згаданого комітету збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг необхідно було сплачувати під час надання такого дозволу органами місцевого самоврядування і без обмеження його терміна.

4) Ст. 11 Декрету № 56-93 у частині трактування платників податку з реклами не була узгоджена з поняттям «рекламодавці», визначеним у Законі України «Про рекламу» від 3 липня 1996 р. № 270/96-ВР (далі – Закон № 270/96-ВР), а також не передбачала механізм сплати цього платежу через рекламні агентства й інші установи, що призводило до ускладнення порядку його обчислення. Відтак більшість вітчизняних науковців пропонували використовувати таку термінологію, як у Законі № 270/96-ВР. Тим часом удосконалення механізму справляння податку з реклами потребує здійснення комплексу організаційно-правових заходів:

- по-перше, передбачити розподіл об'єктів оподаткування залежно від виробництва та розміщення реклами;
- по-друге, визначати базу оподаткування на основі сум, що рекламодавець сплатив за надані послуги, або вартості витрат на виробництво рекламної продукції власними силами;
- по-третє, встановити підвищувальні (для алкогольних напоїв і тютюнових виробів) та понижувальні (для продукції вітчизняних товаровиробників) коефіцієнти до ставок податку.

5) Щодо збору за припаркування автотранспорту вкажемо наступне:

- у бюджетно-податковому законодавстві не було чіткого формулю-

¹ Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва «Про місцеві податки і збори» від 23 січня 2003 р. № 1-222/416 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtki.com.ua/service/ukr/printversion.php>. – Назва з екрана.

вання назви збору за припаркування автотранспорту. Так, якщо в ст. 15 Закону № 77/97-ВР цей платіж зафіксовано як «збір за припаркування автотранспорту», то в ст. 1 Декрету № 56-93 його найменовано «збором за парковку автомобілів», а в ст. 3 того ж нормативно-правового документа – «збором за парковку автотранспорту», що є лексичним недоліком. Із нашої точки зору, податковий платіж доцільно було б вживати в редакції Податкового кодексу України – «збір за місця для паркування транспортних засобів», оскільки механізм його справляння передбачає паркування всіх видів транспортних засобів;

- причиною низького обсягу надходження збору за припаркування автотранспорту був недосконалий механізм справляння даного платежу. Це пов'язано зі значними втратами готівкових грошей при їх проходженні за не зовсім прозорою схемою «платник – паркувальник – організація – місцевий бюджет». Відтак зміни у Податковому кодексі України унеможливають порушення з боку паркувальників і дадуть змогу зменшити кількість водіїв, які ухиляються від сплати;

- граничний розмір ставки збору за припаркування автотранспорту був надто низький. Адже протягом восьми годин на день сплата податкового платежу могла «поглинути» не більше чверті неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Враховуючи те, що транспортні засоби володіють групи осіб із переважно високими доходами, доцільно встановити підвищувальні коефіцієнти залежно від виду населеного пункту, габаритів транспортних засобів, наявності місць паркування поблизу торговельних установ і розважальних закладів;

- в Україні нема законодавчих норм, що врегульовують організаційно-технічні питання паркування транспортних засобів, у т. ч. не передбачено відповідальності як за недотримання правил паркування автомобілів у спеціально відведених місцях, так і за порушення прав здійснення діяльності, пов'язаної з паркуванням транспортних засобів. Відтак чимало вітчизняних науковців пропонують встановити у цій сфері адміністративну відповідальність та одночасно внести відповідні доповнення в нормативно-правове поле нашої держави.

6) Механізм справляння курортного збору не був обґрунтований рівною ціною та якістю наданих сервісних послуг, а також однаковою тривалістю перебування громадян у курортній місцевості. Зокрема, Лоренс Шродер висловив наступні зауваження до механізму справляння цього платежу: «Із застосуванням ставки оподаткування, прив'язаної до неоподаткованого мінімуму доходів громадян, сім'я, яка проводить на курор-

ті два дні, сплатила б ту саму суму, що й сім'я, яка відпочиває місяць»¹. Аналогічно на низькоякісному курорті громадяни сплачували стільки ж, скільки на курорті з високою якістю наданих сервісних послуг, що не відповідало принципу соціальної справедливості. Тим часом даний платіж доцільно було б впроваджувати не тільки в населених пунктах, які Кабінет Міністрів України відніс до курортних (наприклад, гірські та передгірні райони Закарпатської, Львівської, Івано-Франківської та Чернівецької обл., АР Крим, Чорноморське узбережжя Миколаївської, Одеської і Херсонської обл., узбережжя Азовського моря), а й в інших адміністративно-територіальних одиницях, де розвивається «зелений туризм», розміщені пам'ятки архітектури і мистецтва.

7) Зважаючи на низку прогалин, проблематичним був механізм справляння збору за видачу ордера на квартиру, який відповідно до ст. 5 Декрету № 56-93 сплачували за послуги, пов'язані з видачею документа, що давав право на заселення квартири. Не маючи визначення, що таке об'єкт оподаткування, складно усвідомити економічний ефект і результативність податкового платежу щодо принципу соціальної справедливості. Так, якщо практично всі ордери на квартиру «коштували» однаково (адже відповідно до ст. 5 Декрету № 56-93 його граничний розмір не перевищував суму, еквівалентну 5,1 грн), застосування податкових ставок, прив'язаних до неоподатковуваного мінімуму доходів громадян, не був виправданим. Крім того, при його справлянні не були враховані й інші об'єкти нерухомого майна (зокрема, приватні будинки житлового фонду) і термін сплати (після отримання ордера).

8) Механізм справляння збору за право використання місцевої символіки не мав чіткого лексичного формулювання бази оподаткування, яку відповідно до ст. 12 Декрету № 56-93 визначали на основі вартості виробленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг із використанням місцевої символіки. Однак на практиці термінологію «вартість виробленої продукції» трактували по-різному як платники податків, так і працівники податкових органів (маємо на увазі вартість реалізованої або готової продукції на складі). Через це потребувало законодавчого закріплення визначення бази оподаткування на основі доходу, отриманого від продажу виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг із використанням місцевої символіки без ПДВ.

Інша проблема, що безпосередньо була пов'язана з організацією адміністрування збору за право використання місцевої символіки – від-

¹ Шродер Л. Зауваження до проекту Закону України «Про місцеві податки і збори» / Л. Шродер [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pdp.org.ua/id=soder&n=62>. – Назва з екрана.

сутність юридично обґрунтованої норми щодо порядку встановлення органами місцевого самоврядування місцевої символіки. Через те, що не було окремого законодавчого акта, який регулював би процедурні питання у цій сфері, окремі фахівці пропонували закріпити право самостійно встановлювати зміст, опис і порядок використання місцевої символіки за сільськими, селищними та міськими радами, а також внести відповідні зміни до податкового законодавства. Це дало б змогу уберегтися тих розбіжностей і прогалин у нормативно-правовому полі, що виникали при механізмі справляння даного платежу.

Функціональні механізми місцевого оподаткування зазнали кардинальних змін після прийняття Податкового кодексу України. Так, зважаючи на достатньо прагматичну деталізацію податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у вказаному нормативно-правовому документі, його впровадження необхідне через ряд причин. З одного боку, він має ознаки, які в межах традиційних міркувань вітчизняних вчених-економістів є найбільш прийнятними для підсистеми місцевого оподаткування (низька мобільність його бази оподаткування та спроможність забезпечувати місцеві бюджети достатніми і стабільними податковими надходженнями). З іншого боку, оскільки діяльність органів місцевого самоврядування спрямована на підвищення вартості об'єктів житлової нерухомості, цей податок можна розглядати як своєрідну плату за суспільні блага і послуги на місцевому рівні.

Відповідно до Податкового кодексу України платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є власники об'єктів житлової нерухомості – фізичні особи, тобто громадяни як учасники цивільних відносин, а також юридичні особи – організації, створені та зареєстровані у встановленому порядку. Крім того, його платниками можуть бути власники об'єктів житлової нерухомості: нерезиденти – громадяни, які мають постійне місце проживання за межами нашої держави, в т. ч. ті, що тимчасово перебувають на території України; юридичні особи і суб'єкти підприємницької діяльності, які не мають статусу юридичної особи (філії, представництва) з місцезнаходженням за межами нашої держави, які створені й здійснюють свою діяльність відповідно до нормативно-правового поля іноземної країни.

При цьому порядок визначення платників податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в разі перебування об'єктів житлової нерухомості у спільній частковій або спільній сумісній власності такий. По-перше, якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває в спільній частковій власності кількох осіб, платником є кожна із цих осіб за належну їй частку. По-друге, якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у спільній

сумісній власності кількох осіб, але не поділений в натурі, платником є одна з таких осіб, визначена за їх згодою, якщо інше не встановлено судом. По-третє, якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб та поділений між ними в натурі, платником є кожна з цих осіб за належну їй частку.

Також необхідно звернути увагу на об'єкти оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Зокрема, ними є житлова нерухомість, тобто будівлі, віднесені згідно з нормативно-правим полем до житлового фонду, дачні та садові будинки. При цьому вони поділяються на наступні види (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Об'єкти оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки¹

Житлова нерухомість	Характеристика
Житловий будинок	Будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законодавством, і призначена для проживання
Житловий будинок садибного типу	Будинок, розташований на окремій земельній ділянці, який складається із житлових та допоміжних приміщень
Прибудова до житлового будинку	Частина будинку, розташована поза контуром його капітальних зовнішніх стін, і яка має з основною частиною будинку одну або більше спільних капітальних стін
Квартира	Ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене для постійного проживання
Котедж	Одно, півтораповерховий будинок невеликої житлової площі для постійного чи тимчасового проживання
Кімнати у багатосімейних квартирах	Квартира, в якій мешкають двоє чи більше квартирнаймачів
Садовий будинок	Будинок для літнього (сезонного) використання, який у питаннях нормування площі забудови, зовнішніх конструкцій та інженерного обладнання не відповідає нормативам, установленим для житлових будинків
Дачний будинок	Житловий будинок, призначений для використання протягом року з метою позаміського відпочинку

Пільги зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в Податковому кодексі України розглядаються у двох ракурсах – зменшення бази оподаткування об'єктів житлової нерухомості, а також повне або часткове звільнення від сплати податку. В першому випадку база оподаткування об'єкта житлової нерухомості зменшується: для квартири – на 120 м кв і для житлового будинку – на 250 м кв. Такий підхід є преференцією щодо осіб, які, зважаючи на низький рівень доходів і не велику площу об'єктів житлової нерухомості, не будуть спроможні спла-

¹ Примітка. Побудовано на основі Податкового кодексу України.

чувати даний податок (наприклад, пенсіонери, ветерани війни, люди з особливими потребами, громадяни, котрі постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, і безробітні).

Крім того, в даному нормативно-правовому документі визначено об'єкти, що не оподатковуються. Зокрема, до них віднесено: об'єкти житлової нерухомості, які перебувають у власності держави і територіальних громад, а також їх спільній власності; об'єкти житлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження або безумовного (обов'язкового) відселення; будівлі дитячих будинків сімейного типу, позаяк мета їх створення полягає у забезпеченні належних умов для виховання дітей-сиріт; садові та дачні будинки, але не більше одного такого об'єкта на одного платника податку; об'єкти житлової нерухомості, що належать родинам, які виховують трьох і більше дітей (у т. ч. усиновлених), але не більше одного такого об'єкта на родину; гуртожитки.

Відповідно до ст. 23 Податкового кодексу України базою оподаткування можуть бути вартісні, фізичні або інші характеристики об'єкта оподаткування¹. При цьому відмінності в обчисленні бази оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, полягають у тому, що для фізичних осіб, у т. ч. фізичних осіб – підприємців, вона розраховується органами державної податкової служби на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, що безоплатно надаються органами державної реєстрації прав на нерухоме майно. Натомість для юридичних осіб – такими особами самостійно, виходячи з житлової площі об'єкта оподаткування на підставі документів, які підтверджують право власності на нього.

Реєстрація нерухомого майна у дещо схожому вигляді здійснювалася ще в радянські часи. Здебільшого вона мала значення у сенсі відображення технічних характеристик об'єктів житлової нерухомості. Однак зі здобуттям Україною незалежності відносини власності наповнилися новим змістом, у зв'язку з чим особливого значення набули питання правових гарантій здійснення та захисту права власності. У даному аспекті державна реєстрація прав на нерухоме майно забезпечує можливість відображення як статичного, так і динамічного процесу відносин власності, що знаходить своє відображення в збереженні відомостей у спеціальному реєстрі про дійсного власника нерухомого майна, а також наступні переходи права власності на нього.

Відповідно до імперативних правил функціонування інституту місце-

¹ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=1316186009216217>. – Назва з екрана.

вих податків і зборів податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, повинен виконувати фіскальну функцію, тобто обсяг його надходження має бути достатнім для фінансового забезпечення місцевого самоврядування. Проте без імплементації у механізмі справляння даного податку соціальних пріоритетів, його існування в підсистемі місцевого оподаткування нашої держави не буде прийнятним. Остання передумова полягає у впровадженні диференційованих розмірів податкових ставок, прив'язаних до мінімальної зарплати.

Загалом же ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, встановлюються сільською, селищною і міською радою за 1 м кв житлової площі об'єкта житлової нерухомості в наступних межах: для квартир, житлова площа яких не перевищує 240 м кв, та житлових будинків, житлова площа яких не перевищує 500 м кв, – до 1% розміру мінімальної заробітної плати; для квартир, житлова площа яких перевищує 240 м кв, та житлових будинків, житлова площа яких перевищує 500 м кв, – 2,7% розміру мінімальної заробітної плати. Різниця між граничними розмірами податкових ставок у різних адміністративно-територіальних одиницях не призведе до переміщення платників податків, адже пропозиція власності в них не є еластичною. Звідси випливає, що саме справляння цього податку дає змогу органам місцевого самоврядування провадити свою фіскальну політику.

Аргументи, які підтверджують раціональність прив'язання бази оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, до площі, а не ринкової вартості нерухомості, зводяться до наступного. По-перше, ціни на нерухоме майно у різних регіонах України суттєво відрізняються та в більшості випадків завищені, що продиктовано спекулятивними операціями на ринку нерухомості. По-друге, проблемним є механізм проведення індексації цін на нерухоме майно з метою встановлення регіональних поправок, оскільки вартість нерухомості може коливатися упродовж року. По-третє, впровадження системи ринкової оцінки нерухомості буде залежати від впливу «людського фактора», що призведе до зловживань з боку чиновників.

Діяльність, пов'язана з паркуванням транспортних засобів, сьогодні набула широкого розповсюдження. При цьому плата за парковку автомобілів є одним з найбільш важливих джерел наповнення місцевих бюджетів у країнах з усталеними традиціями місцевого самоврядування. Натомість в Україні протягом останніх років мала місце дещо інша ситуація: надходження збору за припаркування автотранспорту склали тільки близько 3% від загального обсягу місцевих податків і зборів. Поліпшення механізму його справляння в Податковому кодексі України разом з низ-

кою чинників – збільшення кількості транспортних засобів, розширення мережі платних зон паркування та покращення якості наданих сервісних послуг – сприятимуть зростанню темпів надходження даного збору. Це, безумовно, позитивний результат на фоні очікуваного багатьма вітчизняними вченими, економістами і політиками недовиконання завдань щодо мобілізації до місцевих бюджетів.

На відміну від положень Декрету № 56-93, у Податковому кодексі України значно розширився перелік платників збору за паркування транспортних засобів. З одного боку, ними є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва тощо) – організації, створені та зареєстровані у встановленому порядку. З іншого боку, фізичні особи-підприємці – громадяни, котрі здійснюють своє право на підприємницьку діяльність за умови її державної реєстрації. Ці особи, відповідно до рішення місцевої ради, зобов'язані організовувати і провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування або відведених автостоянках.

Змінилися також об'єкт і база оподаткування збором за паркування транспортних засобів, яким відповідно є спеціально відведена земельна ділянка, а також площа земельних ділянок, комунальних гаражів, стоянок, паркінгів тощо, побудованих за рахунок коштів місцевого бюджету. При цьому як у ст. 79 Земельного кодексу України, так і в пп. 14.1.74 Податкового кодексу України трактування земельної ділянки практично співзвучні й розглядаються як частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням та з визначеними правами.

Щоправда, не відноситься до бази оподаткування площа земельних ділянок, відведених для безоплатного паркування транспортних засобів, передбачених ст. 30 Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні» від 21 березня 1991 р № 875-XII. Зокрема, у ній зазначено, що органи місцевого самоврядування мають забезпечити першочергове виділення земельних ділянок інвалідам із захворюваннями опорно-рухового апарату під будівництво гаражів для автомобілів з ручним керуванням поблизу місця їх проживання. Вважаємо, що таке положення сприятиме гарантуванню їм рівних прав з іншими громадянами в усіх сферах суспільного життя та повноцінному існуванню згідно з індивідуальними здібностями й інтересами.

Ставки збору за паркування транспортних засобів диференційовані залежно від місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, площі таких місць, їх кількості, способу поставлення транспортних засобів на стоянку, режиму роботи і заповнюва-

ності. Відповідно їх встановлюють сільські, селищні та міські ради в розмірі від 0,03% до 0,15% мінімальної заробітної плати за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспорту в гривнях за 1 м кв площі земельної ділянки.

Новим для підсистеми місцевого оподаткування нашої держави є збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності як сума коштів, що сплачується суб'єктами господарювання за здійснення певних видів підприємницької діяльності. При цьому даний збір є своєрідним аналогом плати за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності, натомість його введення обумовлене необхідністю нормативно-правового регулювання діяльності з роздрібною торгівлі на території України, обміну готівкових валютних цінностей, надання деяких платних послуг, а також послуг у сфері розваг.

Його платниками є суб'єкти господарювання та їх відокремлені підрозділи – учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в його межах. До них належать юридичні особи (підприємства, створені та зареєстровані у встановленому законом порядку) і фізичні особи-підприємці (громадяни, які здійснюють своє право на підприємницьку діяльність за умови її державної реєстрації), котрі отримують торгові патенти й, відповідно, провадять діяльність з роздрібною торгівлі, обміну готівкових валютних цінностей, надання деяких платних послуг, а також послуг у сфері розваг.

Крім того, платники збору за провадження деяких видів торговельної діяльності можуть придбавати пільговий торговий патент. До таких платників належать наступні (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Платники збору за провадження деяких видів торговельної діяльності, які можуть придбавати пільговий торговий патент¹

Платники збору	Види торговельної діяльності
Суб'єкти господарювання	Реалізують товари повсякденного вжитку, продукти харчування, вироби медичного призначення, технічні й інші засоби реабілітації через торговельні установи, утворені громадськими організаціями інвалідів; товари військової атрибутики та повсякденного вжитку для військовослужбовців на території військових частин і військових навчальних закладів; насіння та посадковий матеріал овочевих, баштанних, кормових і квіткових культур, кормових коренеплодів та картоплі; сірники; термометри та індивідуальні діагностичні прилади

¹ Примітка. Побудовано на основі Податкового кодексу України.

Суб'єкти господарювання	Здійснюють продаж товарів вітчизняного виробництва, а саме: поштових марок, листівок, конвертів, ящиків, коробок, мішків, сумок й іншої тари; товарів народних промислів; лікарських засобів, вітамінів, тампонів, інших видів санітарно-гігієнічних виробів, ветеринарних препаратів, виробів медичного призначення для користування інвалідами, технічних й інших засобів реабілітації інвалідів; зубної пасти та порошку, косметичних серветок, пелюшок, туалетного паперу, господарського мила; вугілля, вугільних брикетів, побутового палива, гасу, дров, торфу, скрапленого газу; проїзних квитків; зошитів
Суб'єкти господарювання	Проводять торговельну діяльність виключно з використанням періодичних видань друкованих засобів масової інформації вітчизняного виробництва, що мають реєстраційні свідоцтва, видані в установленому порядку, а також книг, брошур, альбомів, нотних видань, буклетів, плакатів, картографічної продукції, що видаються юридичними особами-резидентами України. При цьому дані суб'єкти можуть одночасно здійснювати продаж такої супутньої продукції: ручки, олівці, інструменти для креслення, пензлі, мастихіни, мольберти, фарби, лаки, розчинники і закріплювачі для малювання та живопису, полотно, багети, рамки і підрамники для картин, швидкокозшивачі, інші канцелярські прилади та конторське приладдя

Ставки збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності диференційовані залежно від місцезнаходження пунктів продажу товарів, їх асортименту або надання платних послуг і прив'язані до мінімальної заробітної плати. У табл. 2.8 подано порівняльну характеристику ставок даного збору та розмірів торгового патенту, встановлених Законом України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23 березня 1996 р. № 98/96-ВР.

Таблиця 2.8

Ставки збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності та розмір торгового патенту¹

Вид підприємницької діяльності	Ставки збору	Розмір торгового патенту
Торговельна діяльність на території м. Києва та обласних центрів	Від 0,08 до 0,4 розміру мін. з/п	Від 60 грн до 320 грн
Торговельна діяльність на території м. Севастополя, міст обласного значення (крім обласних центрів) і районних центрів	Від 0,04 до 0,2 розміру мін. з/п	Від 30 грн до 160 грн
Торговельна діяльність на території інших населених пунктів	До 0,1 розміру мін. з/п	До 80 грн

¹ Примітка. Побудовано на основі Податкового кодексу України та Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності».

Торговельна діяльність в курортній місцевості або на території, прилеглій до митниці й інших пунктів переміщення через митний кордон	До 0,4 розміру мін. з/п	Не більше 320 грн
Торговельна діяльність нафтопродуктами, скрапленим та стиснутим газом на заправних пунктах	Від 0,08 до 0,4 розміру мін. з/п	—
Торговельна діяльність валютними цінностями	1,2 розміру мін. з/п	960 грн
Здійснення діяльності у сфері розваг:	Від 0,1 до 2 розмірів мін. з/п	Від 4200 грн до 192000 грн
– для використання грального автомата	Розмір мін. з/п	4200 грн
– для використання гральних жолобів (доріжок) кегельбану та боулінгу	Розмір мін. з/п, збільшений у 2 рази	6000 грн
– для використання столів для більярду	Розмір мін. з/п	1800 грн
– проведення інших оплатних розважальних ігор	Розмір мін. з/п	7200 грн
Торговельна діяльність з придбанням пільгового торгового патенту	0,05 розміру мін. з/п	—
Торговельна діяльність з придбанням короткотермінового торгового патенту	0,02 розміру мін. з/п	10 грн

Отож, ставки збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності встановлюються в різних межах: на території м. Києва та обласних центрів – від 0,08 до 0,4 розміру мінімальної заробітної плати; на території м. Севастополя, міст обласного значення і районних центрів – від 0,04 до 0,2 її розміру; на території інших населених пунктів – до 0,1 її розміру. Якщо пункти продажу товарів або надання послуг розташовані в курортній місцевості або на території, прилеглій до митниці й інших пунктів переміщення через митний кордон, органи місцевого самоврядування, до бюджетів яких спрямовуються кошти від сплати збору, можуть прийняти рішення щодо збільшення ставки збору, але не більш як до 0,4 розміру мінімальної заробітної плати.

У максимальних межах (від 0,08 до 0,4 розміру мінімальної заробітної плати) можуть коливатися ставки збору за провадження торговельної діяльності нафтопродуктами, скрапленим та стиснутим газом на автозаправних станціях, заправних пунктах тощо. Натомість за здійснення торгівлі валютними цінностями на календарний місяць вона становить 1,2 розміру мінімальної заробітної плати.

Ставка збору за здійснення діяльності у сфері розваг у розрахунку на квартал становить: для використання грального автомата (грального автомата «кран-машина», грального автомата, на якому проводяться ди-

тячі ігри, іншого грального автомата, призначеного для проведення платних ігор) – розмір мінімальної заробітної плати; для використання гральних жолобів кегельбану, боулінгу, що вводяться в дію за допомогою жетона, монети або без них, – її розмір, збільшений у 2 рази, за кожний гральний жолоб; для використання столів для більярду, що вводяться в дію за допомогою жетона, монети або без них, крім столів для більярда, що використовуються для спортивних й аматорських змагань, – її розмір, за кожний стіл для більярду; для проведення інших оплатних розважальних ігор – її розмір, за кожне місце.

У підсистемі місцевого оподаткування нового зразка туристичний збір є аналогом курортного збору, порядок адміністрування якого визначений у Декреті № 56-93. Проте незначні обсяги його надходження протягом останніх років змусили змінити механізм справляння даного платежу в Податковому кодексі України у частині збільшення переліку платників, диференціації розмірів податкових ставок, розширення бази оподаткування та зміни порядку сплати.

Платниками туристичного збору можуть бути громадяни України (особи, які набули громадянство України в порядку, передбаченому законами та міжнародними договорами України), іноземці (особи, які не перебувають у громадянстві України і є громадянами або підданими іншої держави або держав), а також особи без громадянства (особи, яких жодна держава відповідно до свого законодавства не вважає своїми громадянами), які перебувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, де діє рішення сільської, селищної та міської ради про встановлення даного збору, й отримують відповідні послуги з тимчасового проживання із зобов'язанням залишити місце перебування в чітко зазначений строк. Натомість звільняються від його сплати: особи, які постійно проживають у селі, селищі або місті, радами яких встановлено даний збір; особи, які прибули у відрядження; інваліди, діти-інваліди та особи, що супроводжують інвалідів I групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжуючого); ветерани війни; учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС; особи, які прибули за путівками і курсівками в санаторії та пансіонати.

На відміну від Податкового кодексу України, в ст. 7 Декрету № 56-93 платниками курортного збору були визначені громадяни, які перебувають у курортну місцевість. При цьому в даній статті подано перелік осіб, які звільняються від його сплати: діти віком до 16 років; інваліди й особи, що їх супроводжують; учасники Великої Вітчизняної війни; воїни-інтернаціоналісти; учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС; особи, які прибули за путівками та курсівками в санаторії, будинки відпо-

чинку, пансіонати, включаючи містечка і бази відпочинку; особи, які прибули в курортну місцевість у службове відрядження, на навчання, постійне місце проживання, до батьків та близьких родичів; особи, котрі прибули за туристичними маршрутами туристично-екскурсійних установ, у т. ч. які здійснюють подорож за маршрутними книжками; чоловіки віком понад 60 років і жінки віком понад 55 років.

Ставки туристичного збору коливаються в межах від 0,5% до 1% до бази його справляння. Їх встановлюють, згідно з відповідним рішенням, сільські, селищні та міські ради залежно від якості наданих сервісних послуг і природнокліматичних умов адміністративно-територіальних одиниць. На відміну від Податкового кодексу України, в ст. 7 Декрету № 56-93 граничний розмір курортного збору не перевищував 10% неоподаткованого мінімуму доходів громадян.

Базою справляння туристичного збору є вартість періоду проживання в готелях, кемпінгах, мотелях, гуртожитках для приїжджих й інших закладах готельного типу, санаторно-курортних закладах тощо без ПДВ. До вартості проживання, за якою визначається база справляння даного збору, не включаються витрати на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), телефонні рахунки, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд, обов'язкове страхування, витрати на усний та письмовий переклади, інші документально оформлені витрати. Такий механізм визначення бази справляння туристичного збору дає змогу зменшити податкові зобов'язання для його платників, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної та міської ради про встановлення туристичного збору, і отримують відповідні послуги з тимчасового проживання.

У Податковому кодексі України податковими агентами туристичного збору визначено суб'єктів, на яких згідно з рішенням сільської, селищної та міської ради покладається обов'язок з його обчислення і перерахування до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платників податків. Зокрема, до них належать: по-перше, адміністрації готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджих й інших закладів готельного типу і санаторно-курортних закладів; по-друге, квартирно-посередницькі організації, які направляють неорганізованих осіб на поселення у будинки та квартири, що належать фізичним особам на правах власності або користування за договором найму; по-третє, юридичні особи і фізичні особи-підприємці, уповноважені сільською, селищною та міською радою справляти збір на умовах договору.

На відміну від Податкового кодексу України, згідно зі ст. 7 Декрету

№ 56-93 до податкових агентів належали, з одного боку, адміністрації готелів й інших установ готельного типу під час реєстрації прибулих, а з іншого – квартирно-посередницькі організації при направленні осіб (крім прибулих за путівками туристично-екскурсійних установ й організацій) на поселення в будинки і квартири, що належать громадянам на праві власності. Крім того, з осіб, які зупинялися у будинках і квартирах громадян без направлення квартирно-посередницьких організацій, а також з осіб (крім тих, що здійснювали подорож за маршрутними книжками), котрі проживали у наметах й автомашинах, курортний збір справлявся у порядку, визначеному місцевими радами.

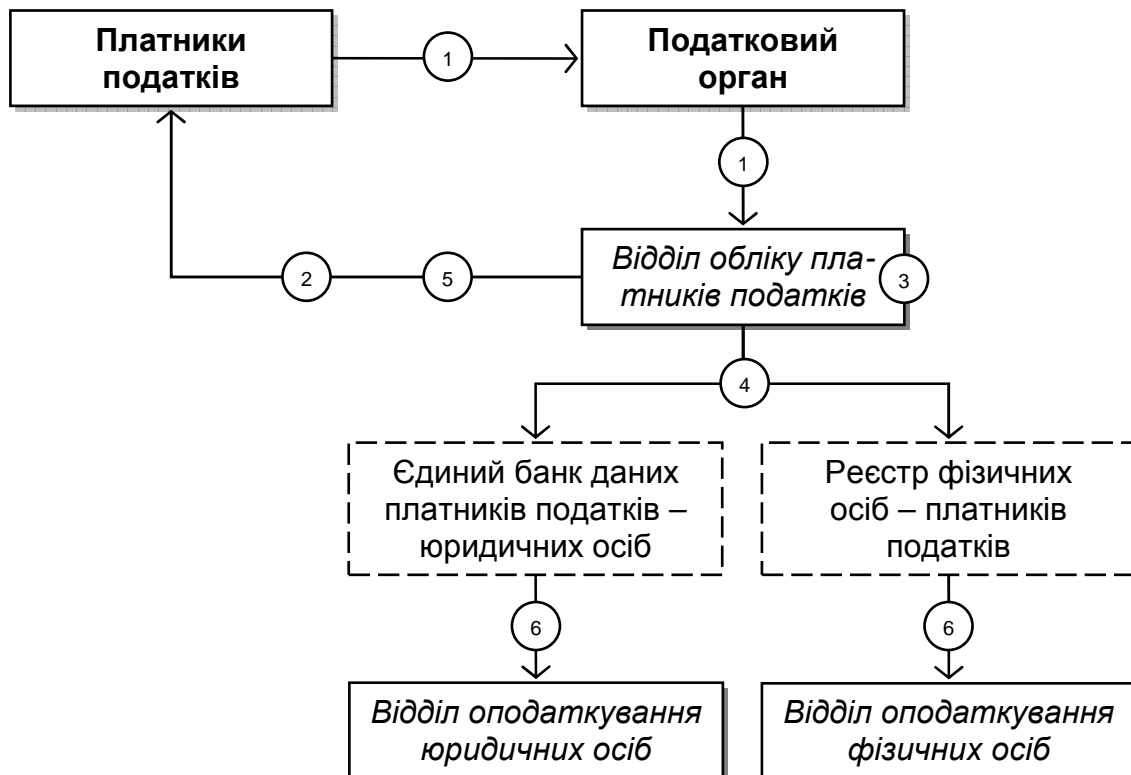
Функціональні механізми місцевого оподаткування передбачають не тільки адміністрування місцевих податків і зборів, що безпосередньо здійснюють відповідні відділи або сектори, а й об'єднують контрольну роботу податкового апарату держави. Зокрема, облік платників податків є однією з основних функцій податкових органів, що створює передумови для контролю за правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати місцевих податків і зборів. До прийняття Податкового кодексу України порядок взяття платників податків на податковий облік було визначено у наказі ДПА України «Про затвердження Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів)» від 19 лютого 1998 р. № 80 і наказі ДПА України «Про удосконалення процедур взяття на облік платників податків в органах державної податкової служби» від 2 березня 2005 р. № 93, що не відповідали загальноприйнятим вимогам організації інформаційних технологій.

Загалом же алгоритм взяття платників податків на податковий облік схематично представлено на рис. 2.6.

Відповідно до норм законодавства юридичні та фізичні особи після державної реєстрації у виконавчому комітеті міської ради міста обласного значення (у районній, районній у містах Києві та Севастополі державних адміністраціях) зобов'язані звернутися до податкових органів за своїм місцем розташування або місцем проживання для взяття на податковий облік. Прийняті заяви фіксують у реєстраційному журналі й заносять до Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб або Реєстру фізичних осіб – платників податків. При невідповідності пакета документів законодавчо встановленим вимогам заявникам відмовляють у взятті на податковий облік із обов'язковим обґрунтуванням причини такої відмови. Тим часом в облікових процедурах слід виділити низку організаційно-технічних недоліків, які негативно впливають на функціональні механізми місцевого оподаткування та створюють передумови незацікавленості в координації зусиль зі встановлення партнерських відносин по-

даткових органів з платниками податків:

- у податкових інспекціях нема інформаційних стендів із списком документів для взяття на податковий облік;
- у разі відмови щодо взяття на податковий облік не надають письмових обґрунтувань відповідних причин;
- платники податків не отримують безкоштовно інформаційні матеріали щодо взяття на податковий облік;
- платників податків приймають у приміщеннях, не завжди пристосованих для реалізації облікових процедур.



- 1) Подання документів для взяття на податковий облік.
- 2) Повернення документів, якщо вони не відповідають вимогам.
- 3) Реєстрація документів у журналі реєстрації заяв і повідомлень.
- 4) Занесення інформації про взяття на облік платників податків.
- 5) Видання довідки про взяття на облік платників податків.
- 6) Передання списку платників податків, взятих на облік.

Рис. 2.6. Схема взяття платників податків на податковий облік

Проте навіть в умовах конфліктності податковий апарат держави намагається створювати сприятливі умови для того, щоби платники податків подавали податкову звітність (рис. 2.7). Так, для її приймання в податкових інспекціях низових рівнів створено спеціалізовані підрозділи – сектори приймання та опрацювання податкової звітності. Залежно від кількості суб'єктів господарювання, які перебувають на податковому об-

ліку, вони можуть мати самостійний статус чи навіть належати до галузевих управлінь (відділів) оподаткування.

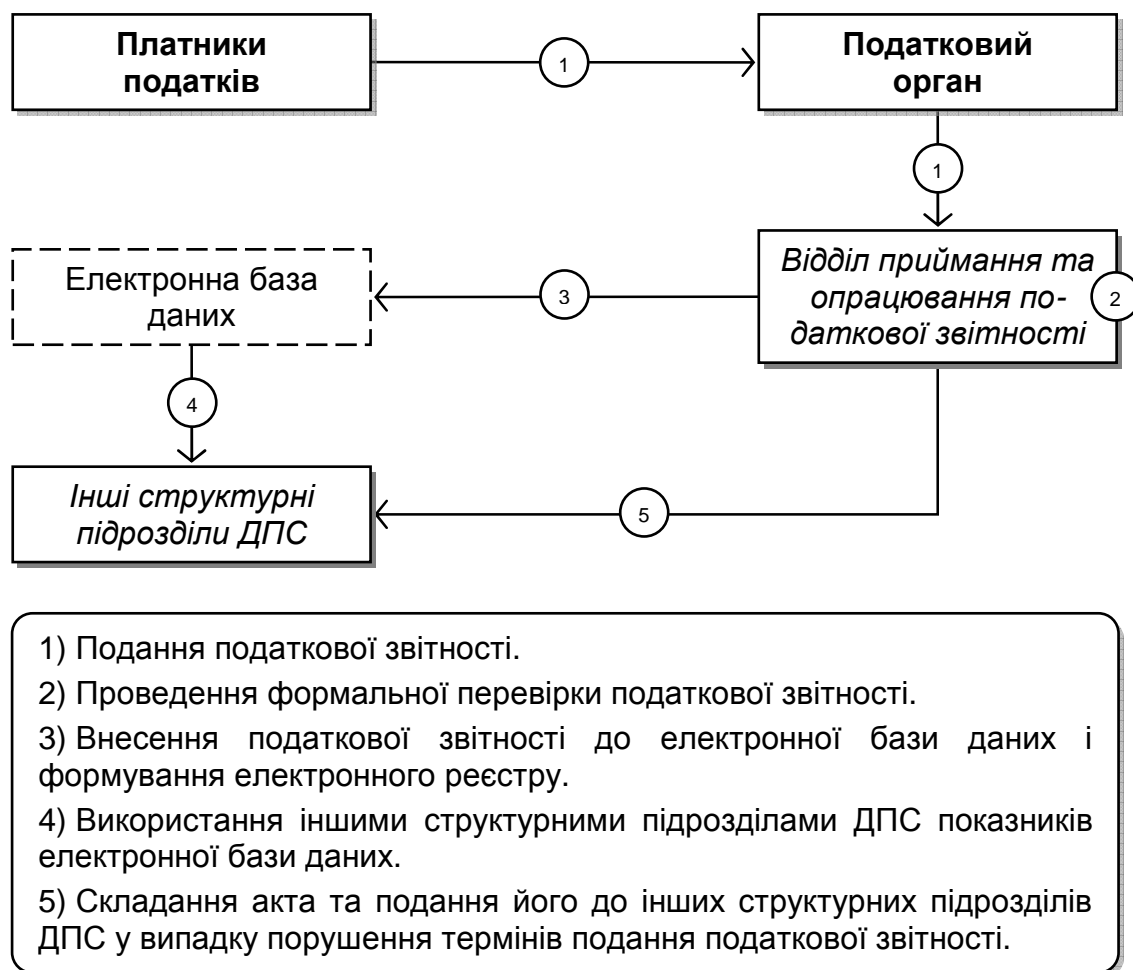


Рис. 2.7. Схема приймання й опрацювання податкової звітності

Приймаючи податкову звітність, відповідальні особи податкових органів у присутності платників податків здійснюють її формальну перевірку, в процесі якої встановлюють достовірність заповнення реквізитів, наявність підписів посадових осіб, печаток тощо. На прийнятих звітних документах ставлять дату та реєстраційний номер, відтак їх фіксують у комп'ютерній мережі або реєстраційному журналі. Звітні показники вводять в електронну базу даних для наступного використання в інших структурних підрозділах податкових органів. За допомогою засобів програмного забезпечення працівники відділів приймання та опрацювання податкової звітності здійснюють їх комп'ютерний контроль. У разі подання податкової звітності з порушенням встановлених термінів складають відповідні акти та передають їх до інших структурних підрозділів податкових органів для з'ясування причин таких дій.

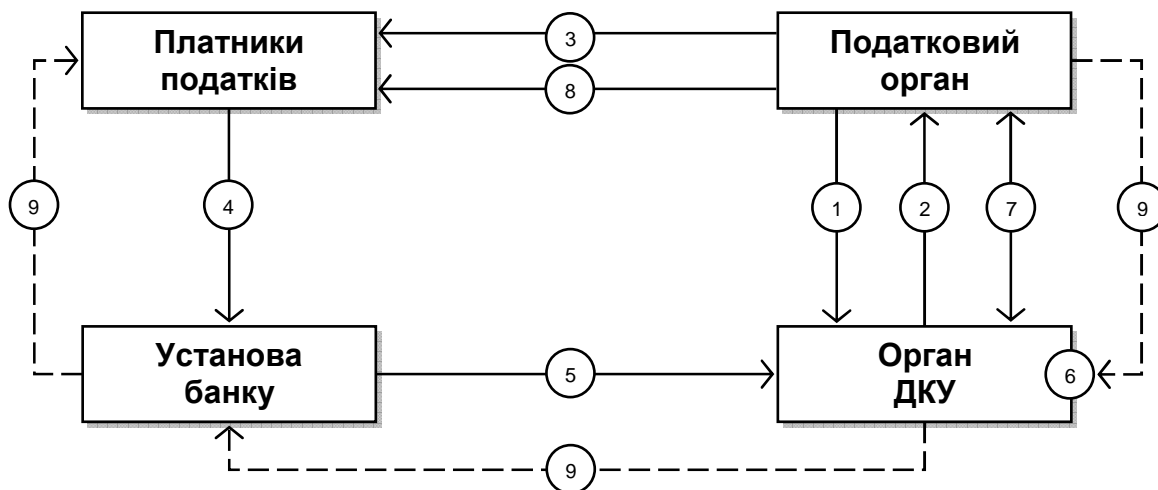
Зважаючи на прогалини, що виникають під час приймання й опрацювання податкової звітності, ці процеси слід вдосконалювати шляхом створення зручних умов для подання звітних документів, поліпшення

якості обслуговування, зменшення вартості послуг, оптимального використання людських і матеріальних ресурсів. Серед основних напрямків можливих змін виокремимо такі: використання спеціалістів високої кваліфікації для супроводження програмного забезпечення й адміністрування електронної бази даних; поширення процедури подання податкової звітності до податкових органів засобами електронної пошти; стандартизація форм податкової звітності й удосконалення інструкції щодо її заповнення; застосування новітніх технологій опрацювання звітних баз даних з використанням комп'ютерних засобів.

Податкові розрахунки, що подають платники податків, є тими документами, на підставі яких сплачують місцеві податки і збори (рис. 2.8). Зокрема, податкові зобов'язання, які самостійно визначили платники податків, розраховують у розділі «Розрахунки основного платежу та штрафних санкцій» зі зворотного боку картки особового рахунку. Якщо податкові зобов'язання визначають працівники податкових органів, то відповідні структурні підрозділи скеровують платникам податків податкові повідомлення, які заносять до електронного реєстру. Після завершення процедури їх узгодження показники електронного реєстру податкових повідомлень про нараховані місцеві податки та збори заносять до карток особових рахунків платників податків.

Для контролю за повнотою та своєчасністю рознесення нарахованих сум місцевих податків і зборів працівники відділу приймання та опрацювання податкової звітності щомісяця в автоматичному режимі звіряють суми податкових зобов'язань, визначених у реєстрах рознесених сум, із даними реєстрів інших структурних підрозділів податкових органів, які безпосередньо супроводжують податкове адміністрування. При виникненні розбіжностей в автоматичному режимі формують протоколи розбіжностей і вживають заходів для усунення причин таких невідповідностей. Для недопущення розходження показників надходжень місцевих податків і зборів періодично проводять взаємозвірку стану розрахунків. Якщо сальдо розрахунків за даними платників і податкових органів співпадають, то розрахунки звірені (про що роблять відмітку в книгах обліку звірки розрахунків із місцевими бюджетами). У протилежному випадку звірку розрахунків оформляють актами, що є підставою для вивчення показників податкової звітності, записів у картках особових рахунків, встановлення причини невідповідностей та ін.¹

¹ Чорний М. П. Фіскальне адміністрування : навч. посіб. / М. П. Чорний. — Тернопіль : ТАНГ, 2002. — С. 142.



- 1) Складання та подання органам ДКУ списків платників податків.
- 2) Надання інформації про відкриті рахунки в органах ДКУ.
- 3) Повідомлення платників податків про реквізити рахунків, відкритих в органах ДКУ.
- 4) Сплата місцевих податків і зборів через установи банків.
- 5) Перерахування коштів через систему електронних платежів НБУ.
- 6) Зарахування місцевих податків і зборів на аналітичні рахунки, відкриті в органах ДКУ.
- 7) Проведення звірення стану надходжень місцевих податків і зборів.
- 8) У разі відсутності інформації про сплачені місцеві податки та збори вжиття адекватних заходів, спрямованих на їх сплату.
- 9) Повернення надмірно або помилково сплачених місцевих податків і зборів.

Рис. 2.8. Схема нарахування та сплати місцевих податків і зборів

Важлива ознака функціональних механізмів місцевого оподаткування – контрольна робота. Зокрема, за допомогою перевірок податкові органи підтримують належний рівень законослухняності платників податків, наповнюють місцеві бюджети за рахунок повного та своєчасного надходження місцевих податків і зборів, застосування штрафних санкцій, розширення бази оподаткування тощо. Процес згаданих перевірок, який пов'язаний із ідеологією примусу, є конфліктним у відносинах між податковими органами і платниками податків. Водночас, це дорога процедура, яка потребує залучення кваліфікованих працівників, значного часу та, певним чином, відвертає суб'єктів господарювання від їх основної діяльності. Тому необхідний системний підхід до планування, підготовки і проведення податкових перевірок у сфері місцевого оподаткування за рахунок впровадження відповідного методологічного забезпечення. Тим часом поза увагою не варто залишати систематизацію напрямків контрольної роботи і процедуру її здійснення.

А загалом удосконалення функціональних механізмів місцевого оподаткування неможливе без взаємної довіри між державою та суспільством. Консультативно-роз'яснювальна робота податківців, створення регіональних інформаційно-консультаційних центрів, регулярні прес-конференції і брифінги для засобів масової інформації, сеанси телефонного зв'язку «гаряча лінія» та засідання за «круглим столом» із питань застосування норм законодавства, вивчення, аналіз, формування громадської думки щодо державної податкової політики, широкомасштабна просвітницька діяльність серед населення, поширення практики безоплатного навчання платників податків, координація роботи зі структурними підрозділами податкових органів, які контролюють справляння місцевих податків і зборів, поглиблення співпраці з Асоціацією платників податків України, інститутами публічної влади та громадянського суспільства тощо мають стати запорукою забезпечення повного й своєчасного надходження місцевих податків і зборів.

2.3. Ефективність справляння місцевих податків і зборів

Практика фінансового забезпечення місцевого самоврядування в Україні, методика та прийоми, які застосовують для аналізу податкових надходжень до місцевих бюджетів, свідчать про те, що нема належної оцінки ефективності справляння місцевих податків і зборів. Зокрема, представники наукових кіл, економісти-практики, громадські діячі висувують низку причин, які негативно впливають на якість податкового адміністрування, породжують численні форми та методи ухилення від оподаткування. Серед них треба виділити такі:

- низька питома вага місцевих податків і зборів у структурі доходів місцевих бюджетів об'єктивно не дає змоги забезпечити органи місцевого самоврядування достатніми фінансовими ресурсами для виконання функцій і завдань у межах їх компетенції;
- велике різноманіття місцевих податків і зборів із неоднорідною базою оподаткування призводить до необхідності організації складного механізму справляння, а також невмотивованого зростання адміністративних витрат податкового апарату держави;
- наявність місцевих податків і зборів, витрати на адміністрування яких значно перевищують їх надходження до місцевих бюджетів (тобто окремі їх різновиди є збитковими, неефективними, недоцільними, тому потребують першочергового скасування);
- невисокий рівень добровільності сплати місцевих податків і зборів,

спричинений обмеженою правовою свідомістю в переважній більшості платників податків, а також нерозумінням їх ролі у фінансовому забезпеченні органів місцевого самоврядування;

- відсутність законодавчо встановленого механізму впровадження на місцевому рівні ексклюзивних платежів;

- нерозвиненість самооподаткування сільського населення як однієї з форм залучення на добровільній основі за рішенням місцевого референдуму або загальних зборів громадян коштів для фінансування різних цільових соціально-побутових заходів.

Однак дедалі очевиднішим стає той факт, що ця критика базована на емоційних, поверхневих, необґрунтованих переконаннях. Вона позбавлена глибокого аналізу фіскальних зв'язків у системі державних і місцевих фінансів, усвідомлення реальних потреб органів місцевого самоврядування у фінансових ресурсах, необхідних для підтримання на належному рівні суспільного добробуту, регулювання темпів економічного та соціального розвитку регіонів. Із нашої точки зору, на ефективність справляння місцевих податків і зборів рівноцінно впливають як величина граничних розмірів їх ставок, так і кількісні параметри бази оподаткування. Крім того, значний вплив мають інституційна сфера, політичний клімат, інфляційні процеси, стабільність економічної ситуації в країні та її регіонах¹. Сукупність даних чинників формує економічне середовище, де місцеві податки і збори є залежною складовою.

Важливим питанням аналізу будь-якого об'єкта – використання системи аналітичних показників, що характеризують кількісні та якісні параметри досліджуваних явищ, у т. ч. їх ефективність (додаток Л). Для оцінки ефективності справляння місцевих податків і зборів у вітчизняних літературних джерелах найчастіше використовують показник їх фактичних надходжень до місцевих бюджетів (рис. 2.9).

Практика формування дохідної частини місцевих бюджетів протягом 1993–2010 рр. свідчить про зростання обсягу надходжень місцевих податків і зборів. Зокрема, від прийняття Декрету № 56-93 їх надходження коливалися від 310,1 тис крб у 1993 р. до 819,4 млн грн у 2010 р. (найвищий показник характерний для 2008 р., становивши 819,9 млн грн). Поштовхом до цих зрушень, незважаючи на скасування в 2000 р. збору за право використання суб'єктами підприємницької діяльності приміщень, пов'язаних з їх діяльністю, що знаходяться в центральній частині населеного пункту та в будинках, що є пам'ятками історії та культури, екскурсійно-туристичного збору (2001 р.), збору за проїзд по території прикор-

¹ Малий І. Й. Податки як інструмент державного регулювання економічних процесів / І. Й. Малий // Вісник ТАНГ. – 2000. – № 15. – Ч. 2. – С. 26.

донних областей автотранспорту, що прямує за кордон (2003 р.), готельного збору (2003 р.), стало поширення практики впровадження місцевих податків і зборів на основі рішень міських, селищних та сільських рад, підвищення їх граничних розмірів, зменшення заборгованості зі сплати, посилення контрольних дій за справлянням.

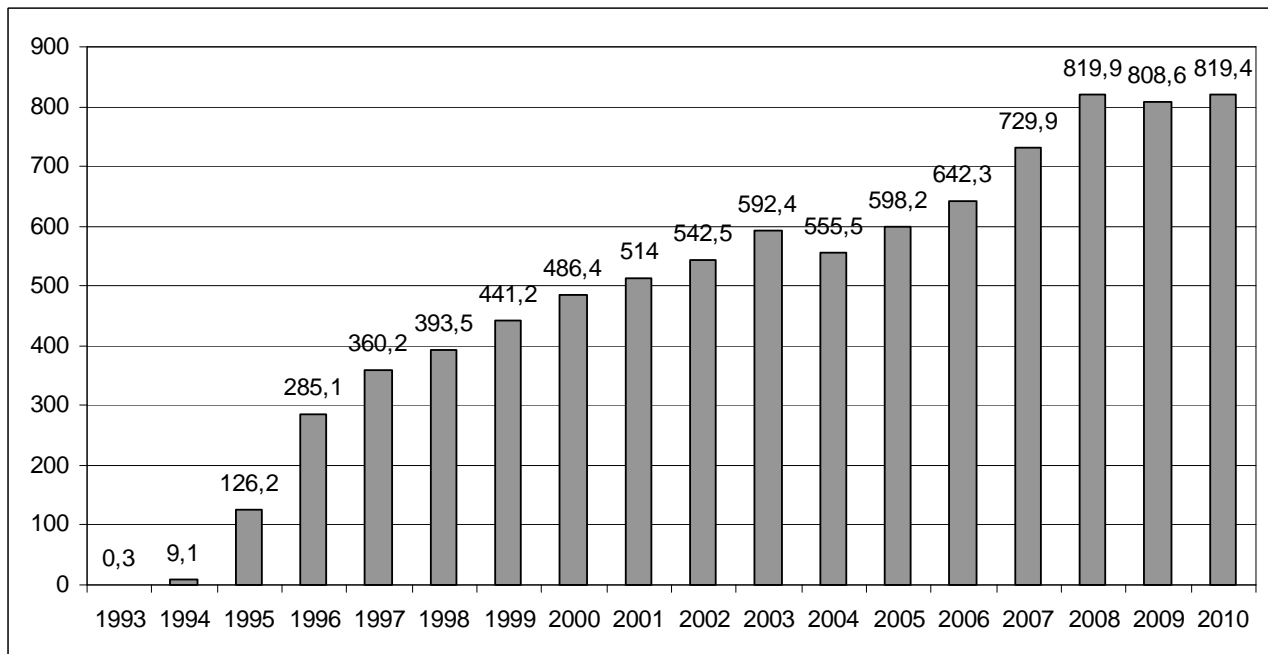


Рис. 2.9. Надходження місцевих податків і зборів в Україні за 1993–2010 рр., млн грн¹

Відтак у 2010 р. загальний обсяг надходжень місцевих податків і зборів, порівняно з 2009 р., зріс на 10,8 млн грн, або 1,3% за рахунок збільшення надходження податку з реклами (на 5,6 млн грн, або 11,2%), збору за припаркування автотранспорту (на 3,0 млн грн, або 7,9%), курортного збору (на 0,3 млн грн, або 12,3%), збору за право використання місцевої символіки (на 5,8 млн грн, або 27,1%) й інших платежів. На нашу думку, така динаміка обумовлена не тільки поліпшенням економічної кон'юнктури в адміністративно-територіальних одиницях або якісними змінами у підсистемі місцевого оподаткування. Слід також наголосити на зниженні рівня ухилення від оподаткування, зростанні ефективності податкового адміністрування та підвищенні якості роботи податкового апарату держави, зокрема відділів адміністрування платежів за землекористування та місцевих податків і зборів у низових податкових інспекціях. Саме завдяки цьому за останні роки надходження місцевих податків і зборів зросли за арифметичною прогресією.

Зазначимо, що оцінка ефективності справляння місцевих податків і зборів за критерієм «фактично надійшло» є необ'єктивною через невід-

¹ Примітка. Побудовано на основі даних Міністерства фінансів України.

повідність між де-факто зібраними й обчисленими відповідно до норм бюджетно-податкового законодавства податковими платежами. Цей розрив зумовлений низкою чинників, серед яких вітчизняні науковці виділяють незадовільний фінансово-економічний стан платників податків, низький рівень податкоспроможності населення. Тому для детальнішого аналізу практики податкового адміністрування необхідно використовувати показник відношення фактичних до планових надходжень місцевих податків і зборів (рис. 2.10). Натомість у зарубіжній економічній літературі вживають термін «відхилення зобов'язань» (від англ. «compliance/liability gap»), що характеризує різницю між фактичними податковими надходженнями та сумою локальних податкових платежів, зібраних за умови відсутності випадків ухилення від оподаткування.

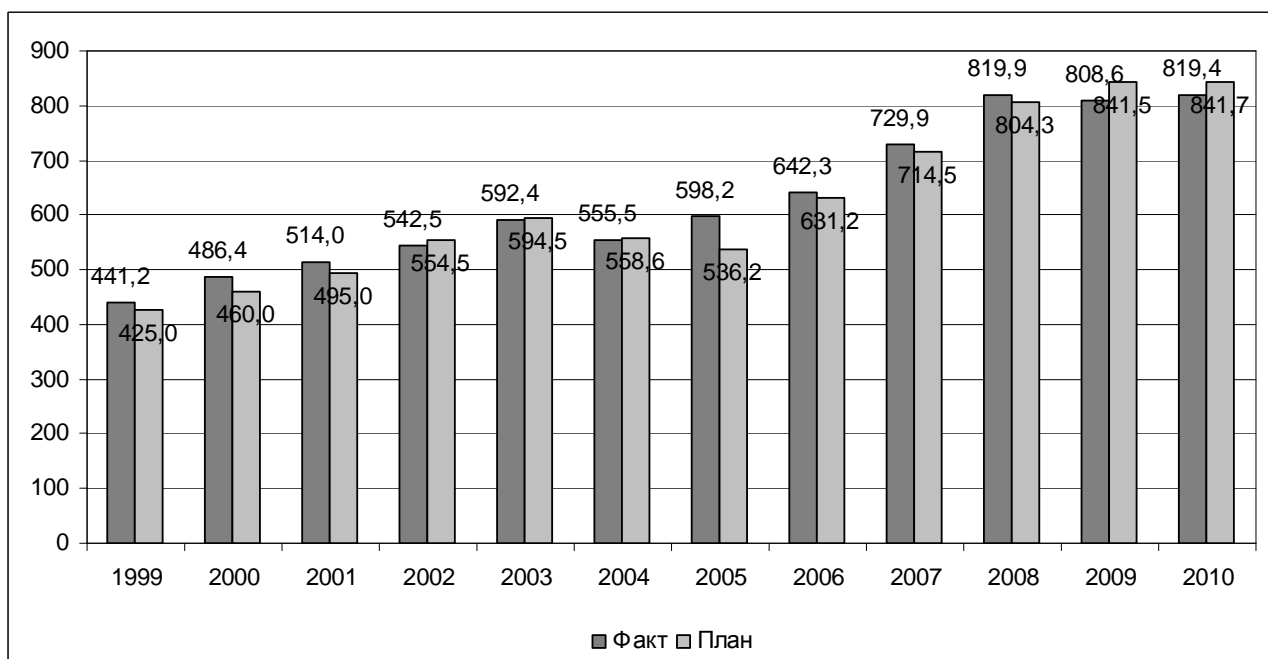


Рис. 2.10. Планові та фактичні показники надходжень місцевих податків і зборів за 1999–2010 рр., млн грн¹

Виконання місцевих бюджетів за показниками «затверджено місцевими радами на рік з урахуванням змін» та «фактично виконано», на жаль, підтверджує неоднозначну тенденцію надходження місцевих податків і зборів упродовж досліджуваного періоду. Так, у 1999–2001 рр. та 2005–2008 рр. рівень фактичних надходжень місцевих податків і зборів перевищував планові показники в середньому на 4,4%. Натомість у 2002–2004 рр. та 2009–2010 рр. недовиконання місцевих бюджетів зі сплати цих платежів коливалося від 0,4% до 3,9%, що можна пояснити надто оптимістичними прогнозами органів місцевого самоврядування, які не застосовують науково обґрунтованих економіко-математичних мето-

¹ Примітка. Побудовано на основі даних Міністерства фінансів України.

дів моделювання податкових надходжень, а набагато частіше керуються бюрократичними вказівками «зверху» для отримання в майбутньому фінансово-економічних та політичних дивідендів.

Для оцінки ефективності справляння місцевих податків і зборів у зарубіжній практиці широко використовують критерії еластичності та динамічності. Зокрема, еластичність локальних податкових платежів – це зміна обсягу їх надходжень щодо зміни бази оподаткування¹. Цей показник надає підсистемі місцевого оподаткування внутрішню гнучкість (скажімо, податкова система гнучка в країнах, де податки справляють із суб'єктів господарювання тих галузей економіки, які швидко розвиваються, а їх податкові ставки є прогресивними). Аналіз власних податкових надходжень до місцевих бюджетів в Україні свідчить про складність конкретного розрахунку показника еластичності, оскільки нормативно-правове поле коригують надто часто, а база оподаткування основних видів місцевих податків і зборів може змінюватися щорічно. Такий стан речей можна пояснити як загальною фінансовою кризою в нашій державі, так і тим, що нема виваженої державної податкової політики.

Ще одним критерієм ефективності справляння місцевих податків і зборів є динамічність (її визначають як відношення суми зібраних податків до зміни ВВП). Це узагальнюючий показник, що враховує обсяг фактичних податкових надходжень та можливий ефект від цих змін² (рис. 2.11). Тому, якщо надходження місцевих податків і зборів зросли за рахунок змін у підсистемі місцевого оподаткування, то коефіцієнт динамічності перевищуватиме показник еластичності.

Аналіз рис. 2.11 дає змогу констатувати значне відставання обсягу надходжень місцевих податків і зборів від темпів приросту ВВП. За оцінкою Міністерства фінансів України, номінальний рівень ВВП у 2010 р. становив 1 трлн 85 млрд грн. Однак упродовж досліджуваного періоду питома вага місцевих податків та зборів у ВВП була настільки малою (зокрема, коливалася від 0,34% у 1999 р. до 0,08% у 2010 р.), що не могла реально впливати на фінансовий стан територіальних громад міст, селищ і сіл. Безперечно, місцеві податки та збори є регулятором перерозподілу ВВП у країні, вони впливають на як економічні та соціальні процеси в регіонах, так і рівень фінансового забезпечення місцевого самоврядування. Тому необхідні структурні зрушення у підсистемі місцевого оподаткування, котрі виправили б згадані тенденції.

¹ Малий І. Й. Податки як інструмент державного регулювання економічних процесів / І. Й. Малий // Вісник ТАНГ. – 2000. – № 15. – Ч. 2. – С. 25.

² Малий І. Й. Податки як інструмент державного регулювання економічних процесів / І. Й. Малий // Вісник ТАНГ. – 2000. – № 15. – Ч. 2. – С. 25.

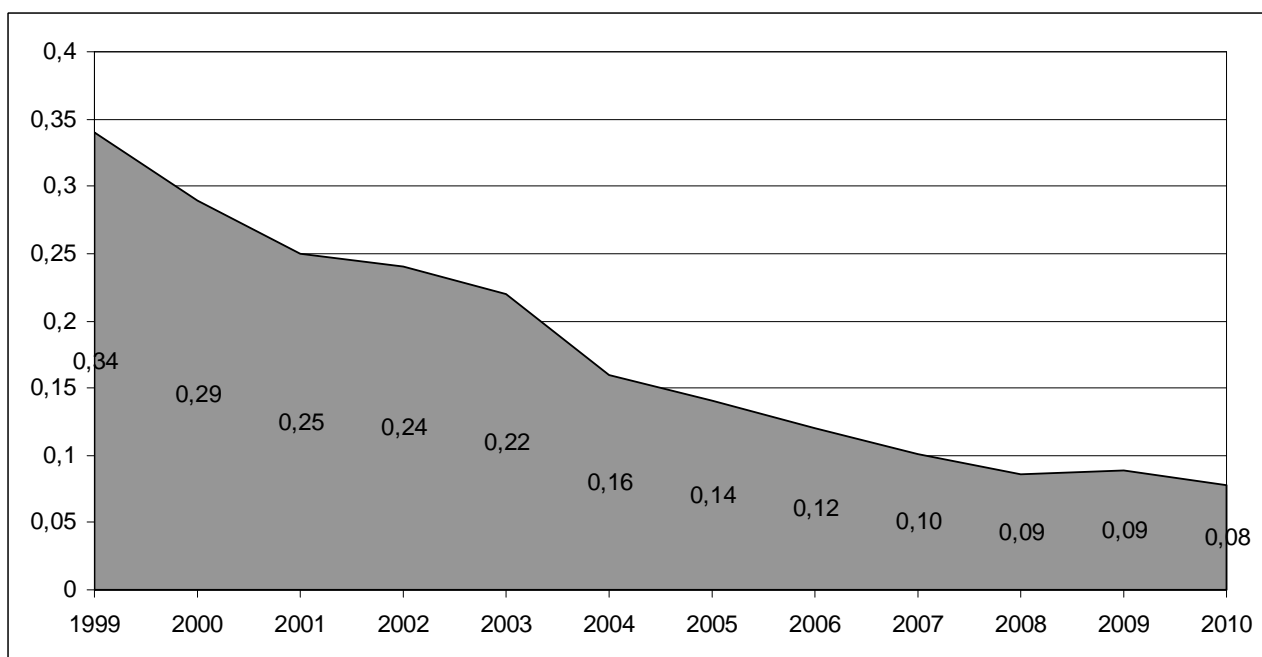


Рис. 2.11. Питома вага місцевих податків і зборів у ВВП за 1999–2010 рр., % у ВВП¹

Важливим критерієм фінансової незалежності місцевого самоврядування є показник питомої ваги місцевих податків і зборів у доходах та податкових надходженнях до місцевих бюджетів (табл. 2.9). На думку вчених, це універсальний показник рівня самостійності місцевих бюджетів від дохідної бази центральних органів влади².

Таблиця 2.9

Питома вага місцевих податків і зборів у доходах та податкових надходженнях до місцевих бюджетів за 1999–2010 рр.³

Роки	Доходи місцевих бюджетів, млн грн	Податкові надходження до місцевих бюджетів, млн грн	Місцеві податки та збори, млн грн	Питома вага місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів, %	Питома вага місцевих податків і зборів у податкових надходженнях, %
1999	16 094,8	10 962,1	441,2	2,7	4,0
2000	18 689,8	11 757,0	486,4	2,6	4,1
2001	24 972,7	14 758,6	514,0	2,1	3,5
2002	28 247,4	16 457,7	542,5	1,9	3,3
2003	34 306,5	18 595,2	592,4	1,7	3,2
2004	39 604,2	18 308,2	555,5	1,4	3,0

¹ Примітка. Побудовано на основі даних Міністерства фінансів України.

² Лаврів М. Б. Місцеві податки і збори як атрибут фінансової автономії органів місцевого самоврядування / М. Б. Лаврів // Регіональна економіка. – 2003. – № 3. – С. 201.

³ Примітка. Побудовано на основі даних Міністерства фінансів України.

Продовж. табл. 2.9

2005	53 677,3	23 588,7	598,2	1,1	2,5
2006	75 895,2	30 931,6	642,3	0,8	2,1
2007	107 050,5	44 593,4	729,9	0,7	1,6
2008	137 455,3	59 281,4	819,9	0,6	1,4
2009	134 559,4	59 157,6	808,6	0,6	1,4
2010	159 397,1	67 575,6	819,4	0,5	1,2

Наведені статистичні дані свідчать, що місцеві податки та збори не відіграють важливої фіскальної ролі в наповненні місцевих бюджетів як, наприклад, локальні податкові платежі за кордоном. Зокрема, їх питома вага коливалася від 2,7% у 1999 р. до 0,5% у 2010 р. (при цьому питома вага місцевих податків і зборів у податкових надходженнях до місцевих бюджетів становила відповідно 4,0% і 1,2%). Натомість основними джерелами наповнення місцевих бюджетів упродовж досліджуваного періоду були податок з доходів фізичних осіб, питома вага якого в 2010 р. становила 32,3%, плата за землю (6,0%) й низка інших загальнодержавних податкових платежів. Зазначені цифри підтверджують критичний стан фінансового забезпечення місцевого самоврядування, що негативно позначається на рівні виконання конституційно закріплених за ними функцій і якості наданих суспільних послуг.

Розбіжності в масштабах надходження місцевих податків і зборів за видами бюджетів (наприклад, у 2010 р. в декілька разів, порівняно з 1999 р., зменшились обсяги надходжень місцевих податків і зборів до бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя, а також відповідно збільшилися до бюджетів міст республіканського й обласного значення) можуть виникати внаслідок дії об'єктивних і суб'єктивних факторів. До перших слід віднести нерівномірність розподілу бази оподаткування податкових платежів, відхилення у рівнях економічного та соціального розвитку регіонів, особливості природнокліматичних умов (щодо справляння курортного збору, зборів на розвиток рекреаційного комплексу в АР Крим і на розвиток пасажирського електротранспорту в АР Крим). Вплив суб'єктивних чинників полягає в тому, що органи місцевого самоврядування та податкові органи можуть докладати неоднакових зусиль щодо справляння тих чи інших податкових платежів. На практиці згадані аргументи проявляються в зростанні недоїмки й наданні податкових пільг. Останнє найсуттєвіше впливає на ефективність справляння в Україні місцевих податків і зборів.

Протягом 1993–2010 рр. до бюджетів десяти адміністративно-територіальних одиниць, які мали високий рівень економічного та соціального розвитку (зокрема, АР Крим, Дніпропетровська, Донецька, Запорізька, Луганська, Львівська, Одеська, Харківська та Хмельницька обл., а

також м. Київ), надходили вагомі суми місцевих податків і зборів. Натомість в решті областей намітилася негативна тенденція до зменшення питомої ваги даних платежів у структурі дохідної бази місцевих бюджетів. Так, для бюджетів Волинської, Закарпатської, Кіровоградської, Рівненської, Сумської, Тернопільської, Херсонської, Черкаської та Чернігівської обл., а також м. Севастополя характерні наднизькі показники обсягу надходжень місцевих податків і зборів.

Необхідно звернути увагу на той факт, що порівняно низький обсяг надходжень місцевих податків і зборів у ряді економічно розвинутих областей (зокрема, у Вінницькій, Житомирській, Івано-Франківській, Київській, Миколаївській, Полтавській та Чернівецькій обл.) свідчить про те, що сильніші регіони де-факто зменшували офіційні фінансові можливості до рівня слабших адміністративно-територіальних одиниць. Більшість науковців прогнозують, що в майбутньому ці територіальні громади в особі їх мешканців й органів місцевого самоврядування не будуть зацікавлені в збільшенні надходжень місцевих податків і зборів, оскільки їх високий рівень дає законні підстави для зменшення обсягу трансфертів місцевим бюджетам. Як відзначила проф. І. О. Луніна, показовим у цьому випадку можуть стати спроби створення особливих умов «пільгового» оподаткування в окремих регіонах нашої держави.

Таким чином, проаналізовані дані про надходження місцевих податків і зборів за адміністративно-територіальними одиницями підтверджують низьку ефективність їх справляння. Однак, оцінюючи роль і значення цих платежів у доходах місцевих бюджетів, не варто зневажати тим фактом, що вони є, головним чином, міськими податками та зборами. Так, протягом 1993–2010 рр. переважна більшість коштів від їх загальної суми надходила до бюджетів великих міст (наприклад, Дніпропетровська, Донецька, Запоріжжя, Києва, Луганська, Одеси, Харкова та Хмельницького), до того ж, значно перевищуючи загальнодержавний показник. Аналогічно за окремими сільськими населеними пунктами через нерівномірний географічний розподіл об'єктів оподаткування надходження місцевих податків і зборів були малими. Зокрема, їх питома вага в структурі доходів абсолютної більшості селищних та сільських бюджетів не перевищувала 1–2%, оскільки не було надходжень тих платежів, що є обов'язковими для впровадження органами місцевого самоврядування, а саме: комунального податку, ринкового збору, зборів за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, за припаркування автотранспорту, за видачу ордера на квартиру.

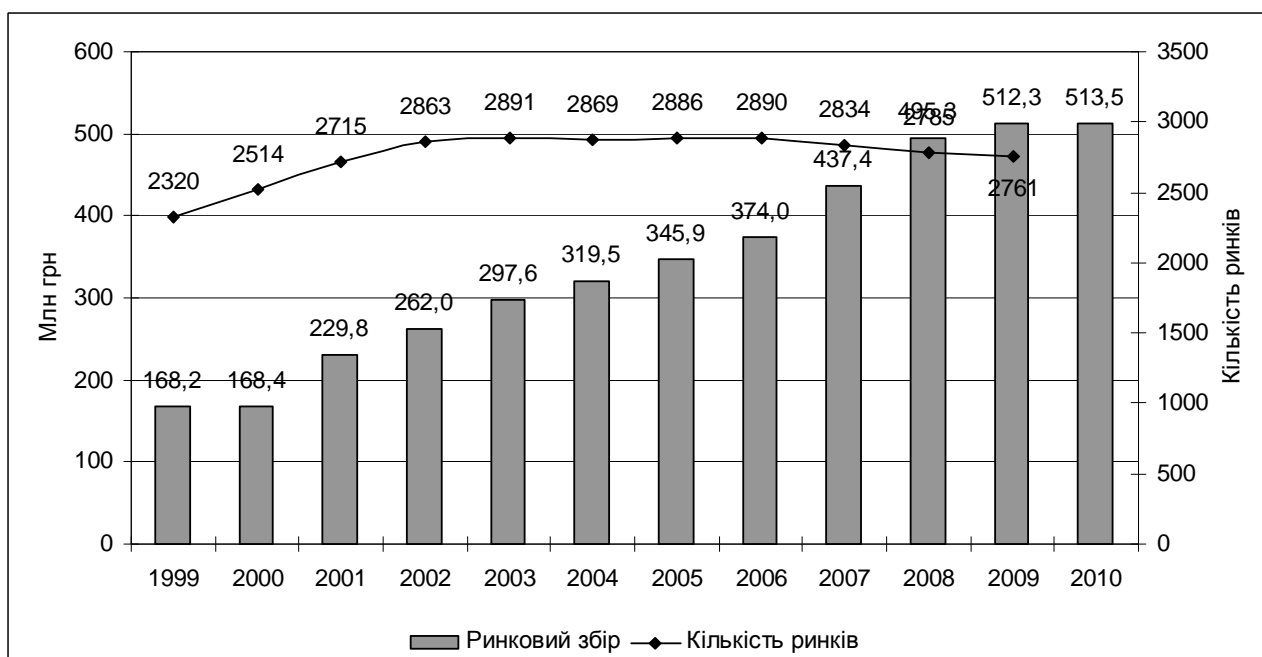


Рис. 2.12. Надходження ринкового збору та кількість ринків за 1999–2010 рр.¹

За результатами дослідження ефективності справляння місцевих податків і зборів з'ясовано, що найбільшу суму протягом 1999–2010 рр. було забезпечено за рахунок надходження ринкового збору, який спрямовують на утримання в належному стані ринкового господарства з урахуванням потреб мешканців населених пунктів (рис. 2.12). Так, у 2010 р. обсяг надходження цього платежу становив 513,5 млн грн, або 62,7% від загальної суми за рік. Темп зростання до попереднього року дорівнював 0,2%, якого досягнуто не в усіх адміністративно-територіальних одиницях через незавершеність паспортизації місць на ринках і недостатній рівень контролю за його сплатою з боку податкового апарату держави й адміністрацій ринків. Упродовж досліджуваного періоду мінімальні суми ринкового збору надійшли до бюджетів Кіровоградської, Сумської, Тернопільської, Черкаської обл., а також м. Севастополя. Втім слід врахувати те, що впровадження податкового платежу доцільне тільки в порівняно великих населених пунктах, оскільки у територіальних громадах селищ та сіл ринків нема або послуги не надають. Останні аргументи підтверджують відсутність належних підстав для справляння в них ринкового збору, не кажучи про невідповідність його обсягу надходження витратам податкових органів на адміністрування.

До 2000 р. в Україні спостерігалася виразна тенденція зростання надходження комунального податку, котрий розглядають як компенсацію за послуги, надані територіальним громадам для відтворення робочої сили.

¹ Примітка. Побудовано на основі даних Міністерства фінансів України.

Адміністративні витрати податкового апарату держави на його справляння порівняно невисокі, однак протягом 1999–2010 рр. загальний обсяг надходження даного платежу зменшився на 24,1 млн грн, або 13,8% (з 175,3 млн грн, що надійшли в 1999 р., до 151,2 млн грн – у 2010 р.), навіть незважаючи на зростання зайнятості населення і збільшення кількості суб'єктів господарювання у майже два рази з 728,0 тис у 1999 р. до 1 млн 258,5 тис у 2010 р. (рис. 2.13).

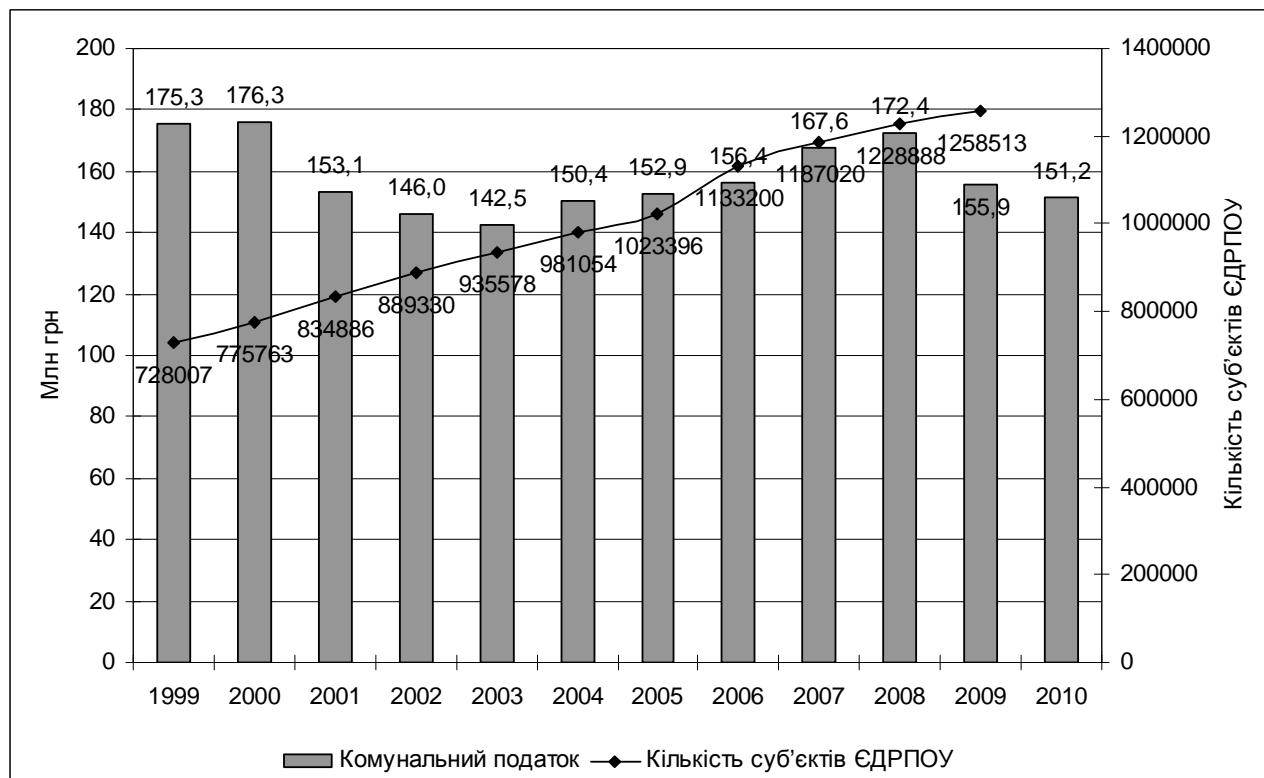


Рис. 2.13. Надходження комунального податку та кількість суб'єктів ЄДРПОУ за 1999–2010 рр.¹

Вважаємо, що зменшення динаміки надходження комунального податку пов'язане з переходом суб'єктів господарювання на спрощену систему оподаткування, оскільки Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 3 липня 1998 р. № 727 (далі – Указ № 727) передбачено звільнення останніх від сплати цього платежу. Зважаючи на те, що механізм справляння комунального податку залежить від середньоспискової чисельності працівників, при діючому порядку обчислення та сплати надходження податкового платежу зменшуватимуться одночасно зі зростанням чисельності зайнятих у сфері малого і середнього бізнесу², що обумовить скорочення доходів місцевих бюджетів й, відповідно, обмежить

¹ Примітка. Побудовано на основі даних Міністерства фінансів України.

² Лаврів М. Б. Місцеві податки і збори як атрибут фінансової автономії органів місцевого самоврядування / М. Б. Лаврів // Регіональна економіка. – 2003. – № 3. – С. 204.

фінансові ресурси територіальних громадам.

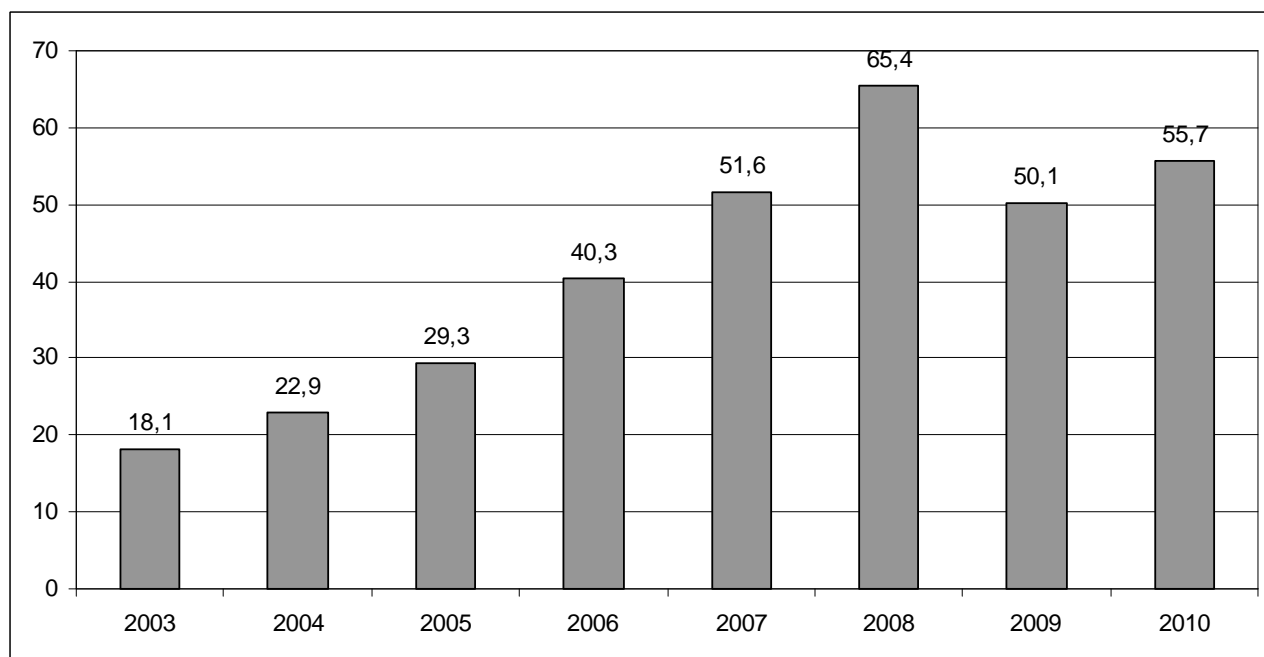


Рис. 2.14. Надходження податку з реклами за 2003–2010 рр., млн грн¹

Незважаючи на те, що за темпами зростання рекламний ринок України нині один із перших в Європі та збереже цю позицію в майбутньому, надходження податку з реклами є незначними. Наприклад, у 2010 р. до місцевих бюджетів надійшло 55,7 млн грн цього платежу, що на 5,6 млн грн, або 11,2% більше, ніж за аналогічний період 2009 р. (рис. 2.14). При цьому лівова сума від загального обсягу надходження податку з реклами припала на бюджет м. Києва. Натомість можна виокремити низку інших адміністративно-територіальних одиниць (наприклад, Дніпропетровську, Донецьку, Київську, Львівську, Одеську та Харківську обл.), де податковий платіж забезпечував органи місцевого самоврядування достатньо стабільними фінансовими ресурсами. Це свідчить, із одного боку, про значне поширення та високий ступінь розвитку рекламного бізнесу в м. Києві, щоправда, з іншого – про нерівномірність розподілу рекламного ринку в інших населених пунктах.

Помітний обсяг надходження до місцевих бюджетів протягом 1999–2010 рр. було забезпечено за рахунок збору за припаркування автотранспорту, що спрямований на відшкодування витрат територіальних громад, пов'язаних із наданням відповідних послуг. Зокрема, у 2010 р. податкові органи зібрали 41,1 млн грн податкового платежу, тобто більше ніж у шість разів порівняно з практикою його справляння наприкінці 1990 рр. (рис. 2.15). Стабільний темп зростання надходження збору за припаркування автотранспорту зумовлений збільшенням кількості транспортних

¹ Примітка. Побудовано на основі даних Міністерства фінансів України.

засобів, розширенням мережі платних зон паркування, поліпшенням сервісних послуг. Це, безперечно, позитивний результат на фоні недовиконання завдань із мобілізації цього платежу.

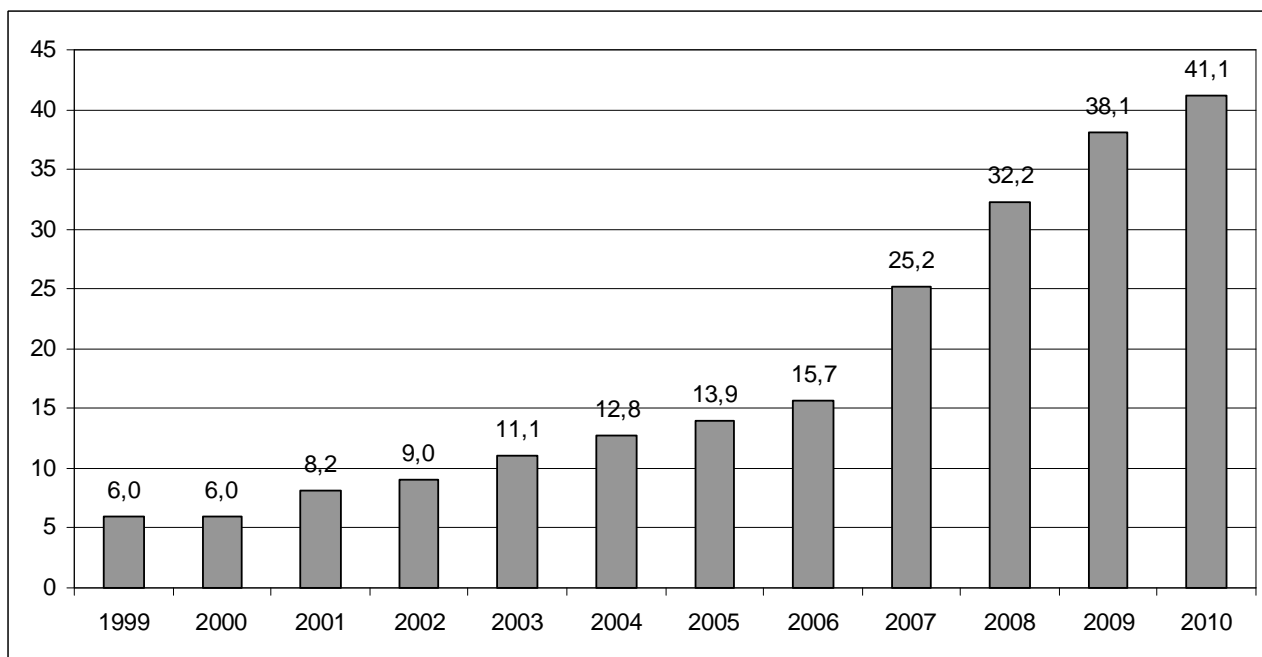


Рис. 2.15. Надходження збору за припаркування автотранспорту за 1999–2010 рр., млн грн¹

Як показано на рис. 2.16, протягом 1999–2010 рр. спостерігалася тенденція до зменшення обсягу надходження збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг (на 5,7 млн грн, або 17,1%). Натомість у 2000 р. в результаті розширення торговельної інфраструктури в окремих адміністративно-територіальних одиницях його надходження були найбільшими (33,7 млн грн, або 6,9% у загальній сумі за рік). Проте із насиченням відповідних об'єктів потреба в них зменшуватиметься, а фіскальне значення податкового платежу знижуватиметься, зокрема в тих регіонах, де надходження збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг були максимальними (наприклад, в АР Крим, Донецькій, Одеській, Харківській обл. і м. Києві). Зазначені тенденції на практиці посилює перехід суб'єктів господарювання на спрощену систему оподаткування, адже Указ № 727 передбачає звільнення останніх від сплати цього платежу.

¹ Примітка. Побудовано на основі даних Міністерства фінансів України.

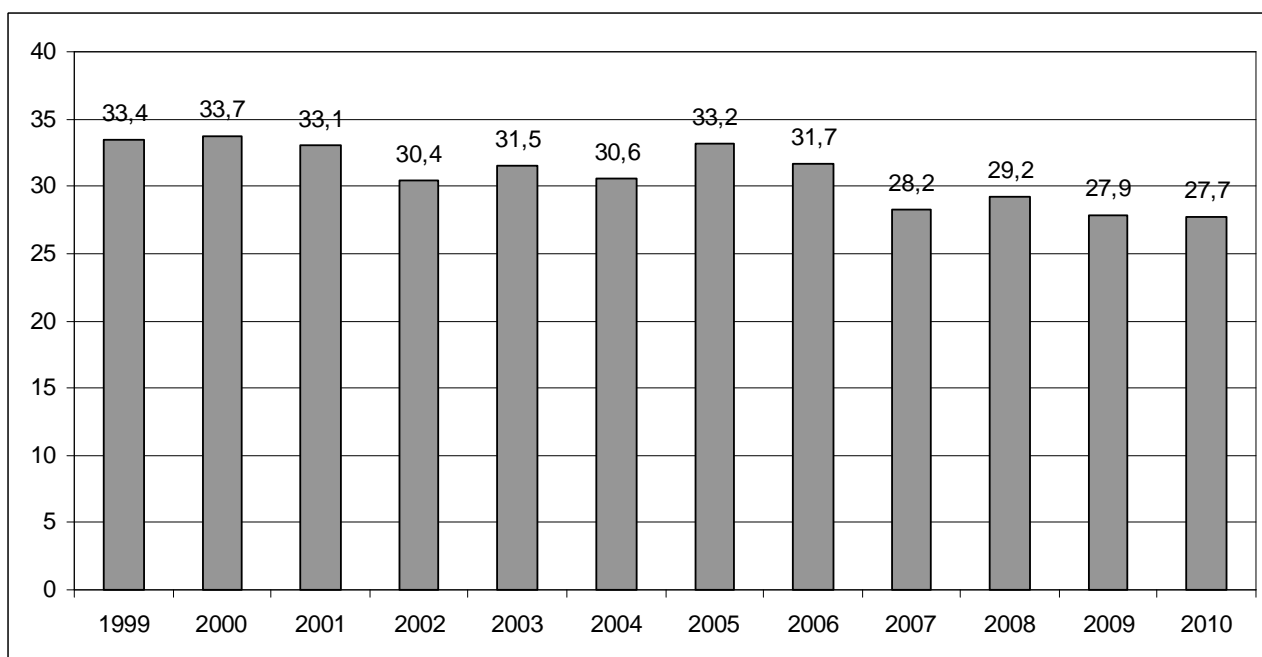


Рис. 2.16. Надходження збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг за 1999–2010 рр., млн грн¹

Враховуючи специфіку економічного і соціального розвитку АР Крим, а також відповідно до ст. 39 Закону України «Про Державний бюджет України на 2003 рік» від 26 грудня 2002 р. № 380-IV Верховній Раді АР Крим було надано право у вигляді експерименту за погодженням із Кабінетом Міністрів України впроваджувати місцеві податки та збори. За цих обставин протягом 2003–2006 рр. поширилася практика справляння зборів на розвиток рекреаційного комплексу в АР Крим і на розвиток пасажирського електротранспорту в АР Крим. Проте стан справляння згаданих платежів свідчить про неоднозначну тенденцію їх надходжень до місцевих бюджетів (рис. 2.17). Наприклад, якщо в 2006 р. обсяг надходження збору на розвиток рекреаційного комплексу в АР Крим, порівняно з аналогічним періодом 2003 р., зріс майже втричі, або на 3,4 млн грн, то обсяг надходження збору на розвиток пасажирського електротранспорту в АР Крим, навпаки, зменшився в шість разів, або на 0,25 млн грн. Зважаючи на те, що більшу частину цих коштів спрямували на виконання республіканської програми «Шкільний автобус», фінансування науково-дослідних робіт, підготовку до курортного сезону та регулювання тарифів на перевезення громадян у міському електротранспорті, цілком логічним є законодавче врегулювання практики справляння даних платежів у нормативно-правовому полі нашої держави.

¹ Примітка. Побудовано на основі даних Міністерства фінансів України.

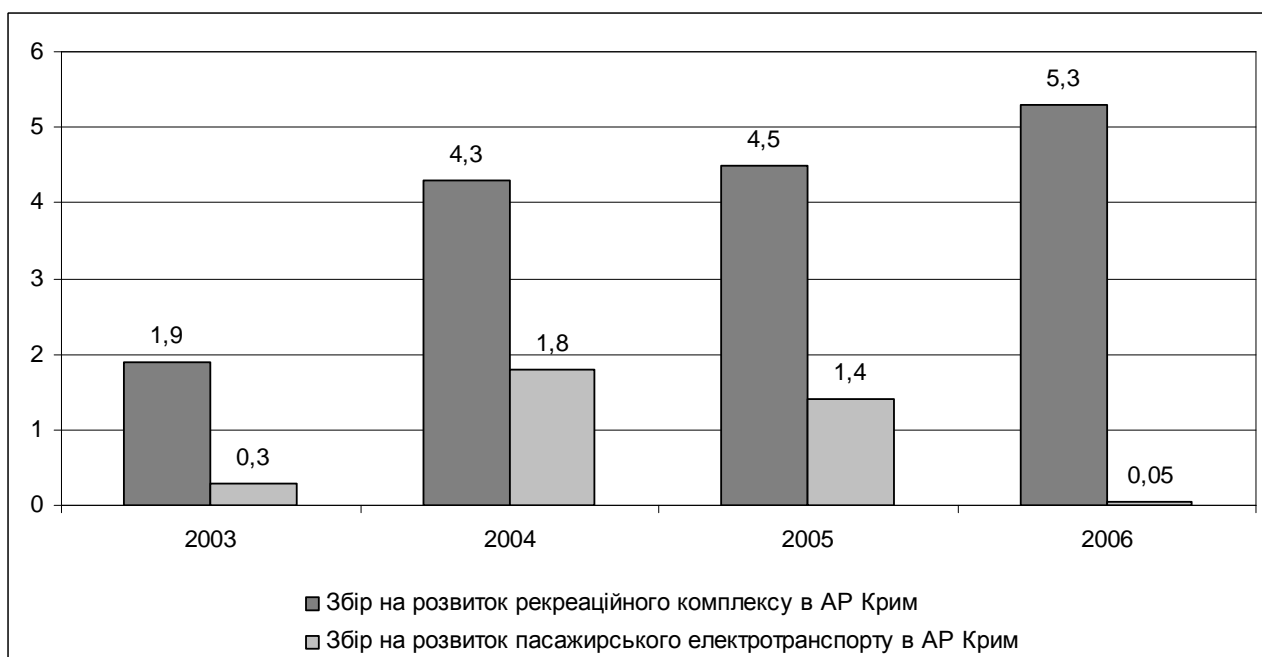


Рис. 2.17. Надходження зборів на розвиток рекреаційного комплексу в АР Крим і на розвиток пасажирського електротранспорту в АР Крим за 2003–2006 рр., млн грн¹

Таким чином, до прийняття Податкового кодексу України податок з реклами, комунальний податок, ринковий збір, збори за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, за припаркування автотранспорту й за право використання місцевої символіки були найперспективніші різновиди місцевих податків і зборів. Натомість можливості, закладені в них (наприклад, наявність потенційних платників податків і розширення бази оподаткування), органи місцевого самоврядування не використовували сповна. Зважаючи на низькі обсяги надходжень курортного збору, зборів з власників собак, за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей, за видачу ордера на квартиру, їх справляння було економічно невиправданим, недоцільним та збитковим, особливо в сільських населених пунктах. Від таких податкових платежів, як відзначив проф. Хорст Ціммерман, не варто очікувати великого внеску в зміцнення фінансової незалежності місцевого самоврядування². Однак, якими б незначними були фінансові результати за окремими місцевими податками і зборами, сукупно вони давали таку суму, якою територіальним громадам аж ніяк не варто зневажати.

Низку специфічних показників ефективності справляння місцевих податків і зборів наведено в «Стратегічному плані розвитку ДПС України

¹ Примітка. Побудовано на основі даних Міністерства фінансів України.

² Циммерманн Х. Муниципальные финансы : учеб. / Х. Циммерманн. – М. : Издательство «Дело и сервис». – 2003. – С. 210.

на період до 2013 року». До них належать:

- показник добровільності виконання платниками податків податкових зобов'язань (визначають як співвідношення суми своєчасно сплачених місцевих податків і зборів до суми належних до сплати податкових платежів за рік відповідно до поданих податкових декларацій або донарахувань за актами податкових перевірок);

- витрати на виконання вимог бюджетно-податкового законодавства платниками (оцінюють за результатами відповідей респондентів на запитання: «Чи вважаєте Ви обтяжливими витрати на ведення податкового обліку та подання податкової звітності?»);

- імовірність виявлення випадків ухилення від оподаткування (визначають за результатами опитування платників, які оцінюють можливість виявлення ухилень від сплати місцевих податків і зборів за наслідками перевірок органів податкової служби);

- якість функціонування податкового апарату держави при податковому адмініструванні (визначають за результатами відповідей на запитання: «Чи вважаєте Ви дії працівників податкових органів компетентними, доброчесними та неупередженими?»).

Розрахункові дані базових і планових значень показників ефективності справляння місцевих податків та зборів відображено в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Розрахункові дані базових і планових значень показників ефективності справляння місцевих податків та зборів, %

Показники	Базовий період (2001 р.)	Перша фаза (2003–2007 рр.)	Друга фаза (2008–2012 рр.)
Добровільність виконання податкових зобов'язань	54,5	65,0	80,0
Витрати на виконання вимог законодавства	56,1	65,0	75,0
Імовірність виявлення випадків ухилення від оподаткування	51,7	60,0	75,0
Якість організації податкового адміністрування	33,6	55,0	80,0

Отже, як засвідчили результати вивчення економічної літератури, єдиної системи показників оцінки ефективності справляння місцевих податків і зборів нема. Тим часом зарубіжні й вітчизняні науковці використовують інші критерії, серед яких можна виділити: інформування громадян про податкові надходження і напрямки їх використання, правовий захист та податкову освіту населення, простоту сплати податків і подання податкової звітності. Зважаючи на конфіденційність, необ'єктивність, недостовірність, важкодоступність інформації, відсутність належних ста-

ндартів, що забезпечили б, з одного боку, однозначність розуміння відповідних показників, а з іншого – прозорість процесу звітування про обсяг надходження і використання коштів місцевих бюджетів, їх необхідно порівнювати в просторі та динаміці (не відокремлюючи один від одного). Невиконання цих й інших вимог, унаслідок різного рівня розвитку аналізованих систем, може неадекватно характеризувати процеси та явища в підсистемі місцевого оподаткування України.

Розділ 3

ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МІСЦЕВОГО ОПОДАТКУВАННЯ У КОНТЕКСТІ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ

3.1. Адаптація до практики України зарубіжного досвіду локального оподаткування

Жодна з держав постсоціалістичного табору не може розвиватися поза загальносвітовими суспільно-політичними тенденціями. Тому дедалі більше їх приймають рішення про намір вступити до європейської спільноти, беручи зобов'язання здійснювати виважені кроки до об'єднання з країнами-членами ЄС. Обов'язковою умовою такої інтеграції є адаптація зарубіжного досвіду локального оподаткування, що в майбутньому, безперечно, стосуватиметься й України.

На жаль, сьогодні в офіційних документах Європейського союзу поняття «податкова адаптація» нема. Однак упродовж періоду становлення співтовариства зарубіжні вчені-економісти по-різному трактували цей термін. Одні його ототожнювали зі взаємними консультаціями та неофіційними домовленостями у сфері оподаткування. Інші вважали, що адаптація означає перехід до єдиної податкової системи або передачу податковим органам європейських країн повноваження щодо адміністрування тих чи інших податкових платежів. Згодом акцент змістився до впровадження уніфікованого бюджетно-податкового законодавства (проте не доводячи його до повної стандартизації).

Слід відзначити, що протягом ХХІ ст. українська фінансова наука отримала вагомі здобутки у вивченні цієї проблематики. Так, на думку вітчизняних учених, процес пристосування податкової системи передбачає, передусім, узгодження порядку впровадження та механізму справляння податкових платежів у різних країнах світу, розв'язання проблеми оподаткування інвестиційної діяльності платників і недопущення проявів міжнародного подвійного оподаткування¹.

Із нашої точки зору, адаптація локального оподаткування є важливим елементом у сфері поглиблення співробітництва України з європейським співтовариством, а відтак необхідною передумовою поступового входження до нього (зокрема, набуття статусу асоційованого, а в майбутньому – повноправного члена). Тому уряд української держави на основі певного політичного бачення має здійснювати виважені кроки в даному напрямку. І хоча процес пристосування податкових систем в європейсь-

¹ Круш П. В. Розвиток зовнішньої функції податкової діяльності Української держави в умовах глобалізації економіки / П. В. Круш, І. А. Максименко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2004. – № 3. – С. 96.

ких країнах займає тривалий проміжок часу, що пов'язано з труднощами адаптації економіки країн-членів ЄС, їх боротьбою за ринки і небажанням поступатися суверенітетом, протягом останнього десятиріччя він набув яскраво вираженої космополітичності.

Вважаємо, що одна з найбільших перешкод у сфері пристосування зарубіжного досвіду локального оподаткування до практики нашої держави – те, що в суспільстві нема одностайності думок щодо приєднання України до європейської спільноти. Так, окремі політики відкидають цю ідею тільки на тій підставі, що доцільніше розвивати співробітництво в однорідному економічному, соціальному та політичному середовищах, тобто в межах Єдиного економічного простору. «Такий дуалізм у виборі стратегічних цілей, – наголосив Мацей Грабовскі (Гданський інститут ринкової економіки, Польща), – ускладнить реформи в системі оподаткування»¹. Якщо узагальнити дані судження, можна прийти до висновку, що протиставлення вказаних векторів як альтернативи західного вибору суперечить змісту адаптації до вітчизняної практики загальноєвропейської системи локального оподаткування.

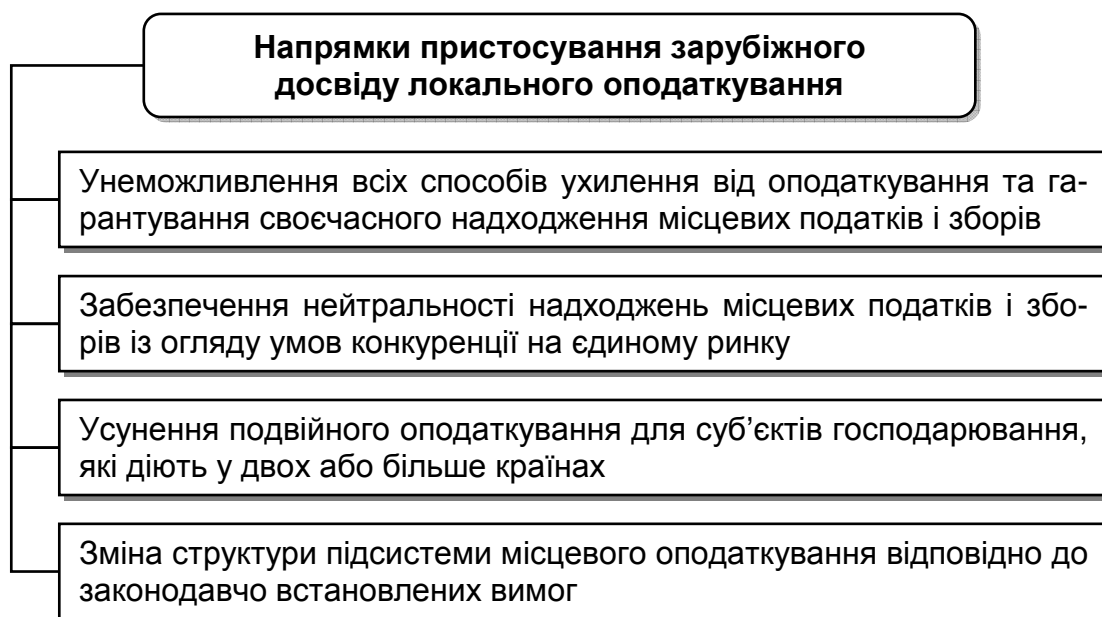


Рис. 3.1. Напрямки пристосування до практики України зарубіжного досвіду локального оподаткування

На рис. 3.1 подано напрями адаптації зарубіжного досвіду локального оподаткування до практики України. При цьому слід врахувати, що даному процесу характерні певні особливості, а саме: динамізм, зумовлений дією об'єктивних факторів, у т. ч. ланцюговою реакцією урядів країн-

¹ Грабовскі М. Реформи системи оподаткування в країнах Вишеградської групи та значення цих реформ для ситуації в Україні / М. Грабовскі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://led.org.ua/ukr/resources/library/examples/vishegrad/>. – Назва з екрана.

членів ЄС щодо впровадження локальних податкових платежів; виникнення (поряд із інтеграційними) дезінтеграційних процесів, що мають глибокі корені як в історичних традиціях, так і в соціально-економічних закономірностях розвитку європейських країн; нерівномірність розвитку системи локального оподаткування в окремих країнах Європейського союзу, спричинена проявами відмінностей в їх державному устрої і впливом різноманітних політичних обставин.

Наведені науково теоретичні положення, а також бажання уникнути економічно необґрунтованих рішень щодо впровадження в нашій державі тих чи інших місцевих податків і зборів спонукають нас дослідити загальносвітову практику їх адміністрування. Зокрема, серед особливостей локального оподаткування у більшості зарубіжних країнах необхідно виокремити наступні їх різновиди (рис. 3.2).

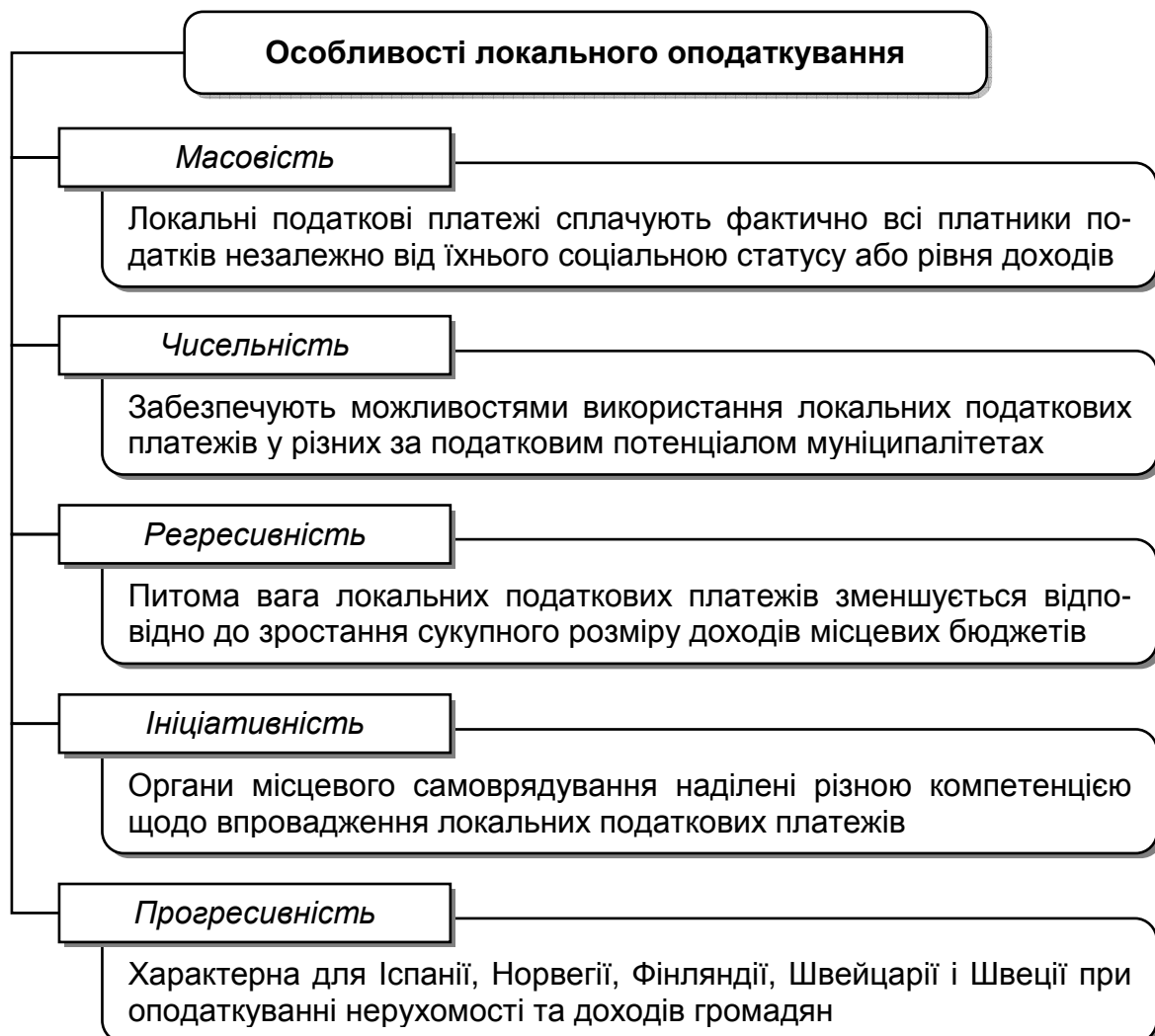


Рис. 3.2. Особливості локального оподаткування за кордоном¹

¹ Примітка. Побудовано на основі [Блажевич В. Місцеві податки і збори: особливості, світовий та український досвід встановлення і справляння місцевих податків / В. Блажевич // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 1. – С. 98].

Як відображено на рис. 3.2, органи місцевого самоврядування країн-членів ЄС наділені повноваженнями щодо впровадження локальних податкових платежів, встановлення їх податкових ставок, визначення бази оподаткування і надання податкових пільг. «У цьому праві вбачається один з наріжних каменів самостійності, а також важливий елемент демократичного процесу на місцевому рівні»¹, – констатують шведські вчені-економісти. Натомість окремі регіони Франції не мають такого права; до компетенції муніципалітетів належить тільки визначення граничних розмірів шістнадцяти місцевих податків і зборів: від системи майнових податків до збору на озеленення. При цьому в Іспанії на впровадження додаткових локальних податкових платежів необхідно отримати згоду від центральних органів державного управління. Зазначені положення російські науковці пояснюють тим, що місцеве оподаткування в умовах утвердження демократичних принципів суспільного життя має перебувати під державним контролем з метою встановлення можливості управління податковим навантаженням і регулювання механізму перерозподілу доходів між місцевими бюджетами².

За рівнем податкової незалежності Україна значно поступається більшості як унітарним, так і федеративним державам, особливо Австрії, Іспанії, Люксембургу, Фінляндії, Франції, Швейцарії, Швеції й іншим європейським країнам, де органи місцевого самоврядування наділені повноваженнями щодо впровадження локальних податкових платежів, встановлення граничних розмірів податкових ставок, визначення бази оподаткування, звільнення від сплати певних категорій платників податків, надання відстрочення зі сплати (додаток Н). Тим часом, на думку зарубіжних науковців, надмірна централізація податкових повноважень може стати однією з ключових проблем неефективної діяльності муніципальних утворень, а їх децентралізація – створити передумови до зміцнення фіскальних стимулів органів місцевого самоврядування. Наприклад, за даними міністерства Королівства Норвегії у справах місцевого самоврядування ставки податку з доходів становлять 12% для муніципалітетів і 7% – для округів³, хоча на практиці податкові органи даний платіж адмініструють за граничним розміром ставок.

У табл. 3.1 подано рівень податкової незалежності органів місцевого

¹ Хегрот С. Місцеве управління у Швеції / С. Хегрот // Програма сприяння парламентові України. – 1993. – № 48 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/LIBRARY/catalog/analit/swe008.txt>. – Назва з екрана.

² Лексин И. В. Доходная база местных бюджетов / И. В. Лексин, Т. В. Грицюк // Дайджест-финансы. – 2005. – № 4. – С. 38.

³ Local Government Financing in Norway. – The Royal Norwegian Ministry of Local Government and Labour. – February, 1995. – P. 6.

самоврядування в європейських країнах.

Таблиця 3.1

Податкова незалежність органів місцевого самоврядування, %¹

Країни	Рівень податкової незалежності							
	Органи місцевого самоврядування встановлюють			Пропорція розподілу доходів				Вищестоящі органи влади визначають ставки та базу оподаткування
	Ставки і базу оподаткування	Тільки ставки	Тільки базу оподаткування	Визначають органи місцевого самоврядування	Змінюють зі згоди органів місцевого самоврядування	Зафіксована в законодавстві	Визначає центральний уряд	
I. Федеративні країни								
Австрія	9	11	–	–	80	–	–	–
Бельгія	13	84	–	–	–	2	1	–
Німеччина	1	52	–	–	47	–	–	–
Швейцарія	–	97	–	–	–	3	–	–
II. Унітарні країни								
Великобрит.	–	100	–	–	–	–	–	–
Данія	–	96	–	–	–	4	–	–
Ісландія	8	92	–	–	–	–	–	–
Іспанія	33	51	–	–	16	–	–	–
Норвегія	–	5	–	–	–	1	94	–
Нідерланди	–	100	–	–	–	–	–	–
Норвегія	–	5	–	–	–	1	94	–
Польща	–	45	1	–	54	–	–	–
Португалія	49	14	–	–	–	–	–	37
Угорщина	–	30	–	–	–	–	70	–
Фінляндія	–	89	–	–	–	11	–	–
Чехія	2	5	3	–	–	90	–	–
Швеція	4	96	–	–	–	–	–	–

Аналіз табл. 3.1 дає змогу зробити такі висновки щодо рівня податкової незалежності в європейських країнах:

– органи місцевого самоврядування тільки у восьми країнах-членах ЄС мають повноваження щодо встановлення ставок локальних податкових платежів і визначення бази їх оподаткування. У них же відзначаємо низьку питому вагу даних платежів у структурі доходів місцевих бюджетів. Аналогічні коментарі можуть бути зроблені щодо муніципалітетів Іс-

¹ Примітка. Побудовано на основі [Проблемы реформы местного самоуправления: структурные и финан-совые аспекты. – М. : ИЭПП, 2005. – С. 422].

панії та Португалії, де органи місцевого самоврядування опираються на надходження від податку на нерухомість;

- органи місцевого самоврядування більшості європейських країн повною мірою контролюють повноваження щодо встановлення граничних розмірів ставок локальних податкових платежів. Наприклад, у Бельгії, Великобританії, Данії, Ісландії, Нідерландах, Фінляндії, Швейцарії та Швеції понад 84% податкових надходжень до місцевих бюджетів формують за рахунок тих платежів, ставки яких встановлюють органи місцевого самоврядування. Натомість у Норвегії, Польщі, Угорщині та Чеській Республіці цей показник не перевищує 45%;

- у федеративних державах Європейського союзу використовують процедуру розподілу локальних податкових надходжень за схемою «місцева влада – влада штату» (натомість у країнах із унітарним устроєм між органами місцевого самоврядування та центральними органами державного управління). Щоправда, в жодних із даних країн пропорцію розподілу загальних податкових надходжень до місцевих бюджетів не визначають органи місцевого самоврядування;

- у чотирьох країнах-членах ЄС пропорція розподілу локальних податкових надходжень може бути змінена тільки зі згоди органів місцевого самоврядування. Так наприклад, в Австрії за рахунок такої податкової схеми справляють близько 80% локальних податкових платежів, у Німеччині та Польщі – біля 50%, в Іспанії – 16%;

- пропорцію розподілу локальних податкових надходжень визначають на нормативно-правовому полі шести європейських країн, але сфера її застосування проявляється тільки в Чеській Республіці (90% податкових надходжень до місцевих бюджетів);

- серед країн-членів ЄС тільки в Португалії центральний уряд може одноосібно встановлювати граничні розміри ставок локальних податкових платежів та визначати базу їх оподаткування (37% локальних податкових надходжень до місцевих бюджетів)¹.

Зазначимо, що для більшості країн-членів ЄС характерною є також множинність² (або чисельність, як продемонстровано на рис. 3.2) локальних податкових платежів. Вона – результат здійснення такої податкової політики, яка має оптимально поєднувати дві мети: створення сприятливого податкового клімату для господарської діяльності (верхня межа локального оподаткування) й ефективно розв'язувати низку соціальних

¹ Проблемы реформы местного самоуправления: структурные и финансовые аспекты. – М. : ИЭПП, 2005. – С. 422.

² Примітка. Наприклад, у Франції впроваджено понад 50 локальних податкових платежів, у Італії – більше 70, у Бельгії – близько 100. При цьому їх питома вага у доходах місцевих бюджетів коливається в межах від 30% до 60%.

проблем (нижня межа локального оподаткування). При цьому зарубіжні дослідники податкових фінансів по-різному трактують оптимальну конфігурацію податкової системи на субнаціональному рівні. Скажімо, проф. Ніколас Калдор (Кембріджський університет, Великобританія) підкреслив, що оподаткування сільськогосподарського сектора економіки – найнеобхідніша передумова ефективного розвитку локального оподаткування. Відтак інші економісти наголошують на справлянні особистих та корпоративних податків із доходів. Американський учений Уолтер Вольфган Хеллер (1915–1987 рр.) відстоював протилежну точку зору, пов'язану з їх обмеженою роллю для органів місцевого самоврядування в державах із ринковими методами господарювання.

З усіх локальних податкових платежів у країнах-членах ЄС з усталеними традиціями місцевого самоврядування панівне місце належить податку з доходів фізичних осіб (наприклад, у Данії, Норвегії, Фінляндії та Швеції його питома вага становить майже третину доходів місцевих бюджетів)¹. Із одного боку, специфікою даного платежу є те, що його вважають справедливим відповідно до принципу податкоспроможності населення, втім, із іншого – до нього можуть бути застосовані прогресивні податкові ставки для осіб, котрі отримують високі доходи. Найпроблемніші питання, що безпосередньо пов'язані з оподаткуванням доходів фізичних осіб, виникають тоді, коли працівники живуть на одній території, а працюють (тобто отримують доходи) на іншій. І хоча переважну більшість суспільних послуг надають громадянам за місцем їх проживання, цей платіж набагато зручніше справляти за місцем роботи (у таких випадках доцільно застосовувати різноманітні методи перерозподілу податкових надходжень). Актуалізують дані тези слова координатора Програми сприяння Парламенту України університету Індіани (США) В. А. Пігєнка: «Ця проблема не так гостро стоїть, коли оподаткування здійснюється не муніципалітетами, а проміжними рівнями урядування, наприклад, штатом або провінцією, адже людей, що живуть і працюють у різних штатах, у них відносно менше»².

Бюджетно-податкове законодавство Німеччини передбачає справляння низки локальних податкових платежів, на впровадження яких мають право органи місцевого самоврядування. Насамперед слід виділити натуральний промисловий податок (від нім. «gewerbesteuer»), базою оподаткування якого є капітал підприємства, фонд оплати праці та при-

¹ Примітка. Податки з доходів фізичних осіб розповсюджені в інших економічно розвинутих країнах світу, зокрема в Люксембурзі, де їх питома вага становить майже 93% локальних податкових надходжень, Чеській Республіці – 82%, Німеччині – 80%, Бельгії – 62% й ін.

² Пігєнко В. Нотатки щодо оподаткування на місцевому рівні / В. Пігєнко. – К. : Фонд «Україна – США». Програма сприяння парламентам України. – С. 2.

буток. Механізм його справляння полягає в тому, що фінансовий департамент самостійно визначає розрахункові показники обсягу надходження даного платежу та повідомляє загальну суму на субнаціональний рівень. Якщо ж підприємства складаються з кількох філій у різних юрисдикціях, то цей департамент розраховує промисловий податок для кожного відокремленого підрозділу, а органи місцевого самоврядування за допомогою власних коефіцієнтів встановлюють конкретні суми до сплати (на практиці дані теоретичні положення тісно пов'язані з принципом податкоспроможності). Значну частину промислового податку перераховують до федерального бюджету, натомість органи місцевого самоврядування отримують відрахування від податку з доходів (у середньому – 15%¹, причому для розрахунку даного відсотка через кожних три роки визначають загальну кількість платників податків). Таким чином, в Німеччині формуються самодостатні передумови до фінансової незалежності та додаткові переваги для економічного зростання регіонів.

Проте багатьом зарубіжним науковцям цей платіж видається доволі суперечливим. Зокрема, дуже часто піддають критиці неадекватно встановлені граничні розміри податкових ставок, відсутність зв'язку з чистим прибутком підприємств і нерівномірність розподілу бази оподаткування між різними адміністративно-територіальними одиницями. До того ж, при його справлянні часто виникає схожа проблема, що й із оподаткуванням доходів фізичних осіб (якщо суб'єкти господарювання зареєстровані та діють у різних юрисдикціях). Тим часом оподаткування прибутку підприємств може призвести до виникнення істотної різниці між економічно багатими та порівняно незаможними муніципалітетами. Тому, на думку проф. Юрая Немеца (Університет ім. М. Бела, Словаччина) і проф. Глена Райта (Інститут державного управління, Угорщина): «Місцеві податки на підприємництво повинні спиратися не на прибуток, а на якусь іншу базу оподаткування. Це захистить місцеві податкові надходження від коливань у періоди ділового піднесення і спаду»².

Серед податкових платежів, що за кордоном справляють на локальному рівні, поширеним є податок на нерухомість. І хоча за фіскальним потенціалом він істотно поступається загальнодержавним аналогам, в одних країнах даний платіж є домінуючим, а в інших – його взагалі не справляють. При цьому питома вага податку на нерухомість у структурі доходів місцевих бюджетів коливається в межах від 30% в унітарних ре-

¹ Гизевиус В. Политика местного самоуправления в ФРГ / В. Гизевиус. – Бонн : Фонд Фридриха Эберта, 1995.

² Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / За ред. Немеца Ю. і Райта Г. Переклад з англ. – К. : Основи, 1998. – С. 509.

спубліках до 50% у федераціях. Причини його поширення в зарубіжних країнах висвітлені в книзі «Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі» (1997 р.). Найактуальніші з них можна звести до наступних теоретичних положень:

- обсяг надходжень є стабільним і його легко передбачити, оскільки реєстр нерухомого майна змінюється щорічно;
- базою оподаткування є об'єкти нерухомості, які практично неможливо перемістити за межі певної юрисдикції;
- податкові ставки вводять без ризику для міграції мешканців до інших адміністративно-територіальних одиниць;
- цей платіж можна вважати формою застосування принципу вигоди до фінансування суспільних благ і послуг¹.

У цьому ж контексті слід наголосити на інших позитивних ознаках оподаткування нерухомості за кордоном. Із одного боку, вони обумовлені тим, що соціально значимі установи (наприклад, державні навчальні заклади та лікарні), як правило, виводять із-під бази оподаткування, а малозабезпечені власники нерухомого майна користуються широким спектром податкових пільг. З іншого боку, в деяких європейських країнах житлову власність оподатковують за нижчими податковими ставками, ніж приміщення великих компаній. Однак сьогодні спостерігається загальна тенденція до вирівнювання граничних розмірів ставок даного платежу на цих два види об'єктів оподаткування у зв'язку з підвищенням загального рівня суспільного добробуту населення країн Європейського союзу. Тим часом проф. І. О. Луніна у монографії «Державні фінанси у перехідний період» (2000 р.) окреслила проблемні аспекти оподаткування нерухомості в зарубіжних країнах. Із точки зору вітчизняного науковця, справляння податку на нерухомість негативно впливає на здійснення заощаджень й інвестицій, сприяє збільшенню податкового навантаження на підприємства з високою матеріаломісткістю виробництва, спрямоване проти платників податків, котрі використовують прибуток не на споживання, а для реінвестування у виробництво².

Ці теоретичні положення характерні для майнового оподаткування в постсоціалістичних країнах з таких причин:

- по-перше, роль податку на нерухомість у них значно нижча, ніж у демократично розвинутих країнах (наприклад, наприкінці 1990 рр. обсяг його надходжень до місцевих бюджетів становив 12–15%, тоді як у

¹ Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / За ред. Немеца Ю. і Райта Г. Переклад з англ. – К. : Основи, 1998. – С. 508.

² Луніна І. О. Державні фінанси у перехідний період / І. О. Луніна. – Х. : «Форт», 2000. – С. 102.

Польщі цей показник наближався до 26%);

– по-друге, базу оподаткування даного платежу оцінюють у відриві від ринкової або реальної вартості нерухомого майна (наприклад, найпоширенішим є встановлення бази оподаткування в абсолютній сумі з площі об'єктів нерухомості житлового фонду);

– по-третє, оподаткування житлової нерухомості підлягає достатньо жорсткому централізованому регулюванню (наприклад, під нього підпадають не тільки розміри податкових ставок, а рівень спрямування податкових надходжень до тих чи інших бюджетів)¹.

Відзначимо, що потенційною для адаптації до практики нашої держави може стати система майнового оподаткування у Франції, яка поєднує низку структурних компонентів (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Структура підсистеми майнового оподаткування у Франції²

Вид податку	Період впровадження	База оподаткування
Земельний податок на забудовані ділянки (від франц. «taxe fonciere des proprietes baties»)	Передбачений законодавчим актом від 7 січня 1959 р. Втім, на практиці його почали з 1974 р. застосовувати замість земельного податку	Будь-які об'єкти нерухомості, крім державної власності та будівель, призначених для сільськогосподарського використання
Земельний податок на незабудовані ділянки (від франц. «taxe fonciere des proprietes non baties»)	Передбачений законодавчим актом від 7 січня 1959 р. Втім, на практиці його почали з 1974 р. застосовувати замість земельного податку	Поля, луки, ліси, кар'єри, болота тощо
Податок на житло (від франц. «taxe d'habitation»)	Передбачений законодавчим актом від 7 січня 1959 р. Втім, на практиці його почали з 1974 р. застосовувати замість податку на житло	Справляють із власників й орендарів житлових будинків. При цьому малозабезпечені верстви населення частково звільняють від оподаткування

Серед типових проблем, які можуть виникнути при адаптації до практики України зарубіжного досвіду оподаткування нерухомості, слід виокремити те, що нема чіткого механізму оцінки нерухомого майна. Тому для низки країн-членів ЄС із значно поширеним спектром розвитку майнового оподаткування характерним є встановлення неоподаткованого мінімуму і надання різноманітних податкових пільг для соціально не-

¹ Налоговая реформа в России: проблемы и решения : [В 2 т.]. (Т. 2). – М. : ИЭПП, 2003. – С. 437.

² Примітка. Побудовано на основі [Україна в перехідному періоді: Досвід і стратегія / Під ред. Я. Ширмера та Х. Султана. – К., 2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.case-ukraine.kiev.ua/temp/b_pres_UkrThroughTrans_u.html. – Назва з екрана].

захищених верств населення. Проте на теоретичному рівні й на практиці доведено, що різниця між граничними розмірами ставок податку на нерухомість у різних адміністративно-територіальних одиницях не призводить до переміщення платників податків до інших юрисдикцій, оскільки пропозиція власності в них не є еластичною. Звідси впливає те, що саме справляння цього платежу дає змогу органам місцевого самоврядування провадити власну фіскальну політику.

Історично склалося так, що протягом достатньо тривало проміжку часу ключовим елементом у забезпеченні фінансової незалежності місцевого самоврядування за кордоном було надходження земельного податку. Проте нині його питома вага в структурі доходів місцевих бюджетів більшості європейських країн зменшується. Зокрема, у Бельгії даний платіж становить близько 17% локальних податкових надходжень, в Іспанії й Італії – 14%, в Ісландії – 11%, у Франції – 10%, у Португалії та Нідерландах – 8%. Натомість незначна частка земельного податку в місцевих бюджетах Данії (тільки 4%) і Люксембургу (близько 2%)¹. Поміж цим, у країнах-членах ЄС є різні підходи до визначення бази оподаткування згаданого платежу (в одних випадках, його можуть справляти з незабудованих земельних ділянок, а в інших – із забудованих земель), платників податку (ними можуть бути землевласники або орендарі земельних ділянок), порядку його обчислення та механізму сплати (найпоширенішим є кадастровий метод, однак при нарахуванні земельного податку можна застосовувати оціночну вартість землі, яку визначають відповідні комісії спільно з податковими органами).

Непряме оподаткування в зарубіжних країнах широко представлене податками з обороту та продажу. Функціональні механізми їх справляння полягають у впровадженні на рівні роздрібної торгівлі надбавок, які, крім вартості товарів, мають сплатити покупці. Органи місцевого самоврядування за кордоном часто звільняють від оподаткування низку товарів першої необхідності (наприклад, продукти харчування та ліки за рецептами). Відтак, із одного боку, ці платежі збільшують витрати податкового апарату на їх адміністрування, а з іншого – гнучко реагують на зростання обсягу споживання, підвищення цін на оподатковувані товари, зменшення кількості покупців і т. п. Пояснення парадоксальної ситуації, яка сьогодні склалася при їх справлянні, полягає в посиленні податкового навантаження на соціально незахищені верстви населення. При цьому органи місцевого самоврядування мають усвідомлювати, що дані платежі значно менше, ніж їх прямі аналоги, схильні впливати на коливання еко-

¹ Швецов А. Н. Экономические ресурсы муниципального развития: финансы, имущество, земля / А. Н. Швецов. – М. : Едиториал УРСС, 2004. – С. 186.

номічної кон'юнктури в регіонах. Тому зростання граничних розмірів ставок податків із обороту та продажу, а також розширення переліку оподатковуваних ними товарів є простим способом розв'язання поточних бюджетних проблем у зарубіжних країнах.

Можна привести ще один аргумент, що підтверджує необґрунтованість розширення меж непрямого оподаткування на локальному рівні. Так, у жодній із податкових систем європейських країн податки з обороту та продажу не діють одночасно, оскільки їх паралельне справляння може посилити податкове навантаження, що негативно позначиться на темпах економічного та соціального зростання регіонів, у т. ч. вповільнить підвищення доходів населення (тобто вплине на їх заощадження або інвестиції). Відтак, ці дві практично однотипні за фіскальною сутністю надбавки до ціни реалізації товарів, незважаючи на те, що мають здатність забезпечувати органи місцевого самоврядування природно зростаючими доходами без жодних змін у розмірах податкових ставок за рахунок збільшення кількості населення, а також зростання їх добробуту, не вкладаються в жодну сучасну економічну концепцію побудови підсистеми непрямого оподаткування на місцевому рівні.

Структура локального оподаткування в європейських країнах передбачає справляння податкових платежів, які за економічною суттю підпадають під поняття «місцеві збори». Позитивним для адаптації до практики нашої держави має стати досвід Норвегії, де місцеві бюджети отримують значні суми коштів за рахунок зборів із населення за надання найрізноманітніших послуг (наприклад, за користування каналізаційною мережею, вивезення сміття та побутових відходів, прибирання громадських місць тощо). Органи місцевого самоврядування цієї країни володіють податковими повноваженнями щодо їх впровадження, хоча в ряді випадків може бути застосований принцип «витрат виробництва»¹. Це означає, що органи місцевого самоврядування не повинні вимагати сплати тих платежів, обсяг надходжень яких перевищує вартість наданих суспільних послуг. При цьому високі суми місцевих зборів можуть означати, що споживачі певних послуг сплачують вартість їх надання, а низькі – що органи місцевого самоврядування їх субсидують. В останньому випадку вони мають скористатися іншими джерелами дохідної частини місцевих бюджетів, унаслідок чого можуть постраждати окремі сфери господарської діяльності територіальних утворень.

До специфічної групи податкових платежів у структурі доходів місцевих бюджетів більшості європейських країн належать надбавки до ста-

¹ Local Government Financing in Norway. – The Royal Norwegian Ministry of Local Government and Labour. – February, 1995. – P. 8.

вок загальнодержавних податків. «Центральна і місцева влади, – пишуть автори книги «Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі» (1997 р.), – частково використовують ті самі бази оподаткування, але встановлюють окремі тарифи. Держава може відповідати за загальне управління і стягнення власної частини податку, а місцева влада – за визначення бази оподаткування і, можливо, структури ставок. Далі, місцева влада просто визначає загальну ставку податку шляхом додавання власної ставки до загальнодержавної»¹. Від локальних податкових платежів вони відрізняються формою мобілізації фінансових ресурсів, втім, сплачуються з доходів населення, зменшуючи відповідним чином їх купівельну спроможність.

Серед схвальних аргументів на їх користь слід відзначити наступне. Як правило, надбавки до ставок загальнодержавних податкових платежів є пропорційними, тому не перешкоджають перерозподілу доходів й економічній стабілізації в регіонах. Вони можуть бути встановлені у вигляді єдиної ставки для всіх груп доходів (що характерне, головним чином, для скандинавських країн) або як відсоток відрахувань від податкових зобов'язань (наприклад, муніципалітети Швейцарії отримують доходи від справляння надбавок до прямих податків, впроваджених на рівні кантонів). При цьому органи місцевого самоврядування можуть відчувати певні труднощі з виконанням дохідної частини місцевих бюджетів через нестачу коштів на фінансування видаткових зобов'язань у зв'язку з виникненням так званого «ефекту переливу».

У табл. 3.3. подано відносну значимість локальних податкових платежів у бюджетах європейських країнах. Її аналіз дає змогу зробити висновки щодо відносної значимості платежів:

- справляння місцевого податку з доходів є одним із найзначиміших джерел локальних податкових надходжень. У Данії, Люксембурзі, Норвегії, Фінляндії та Швеції його питома вага в структурі доходів місцевих бюджетів – близько 90%. Однак у Великобританії, Греції, Ірландії, Нідерландах та Франції органи місцевого самоврядування не мають доступу до надходжень від оподаткування доходів;

- місцеві податки з обороту та продажу формують від 29,7% до 76,3% локальних податкових надходжень у семи європейських країнах (наприклад, в Австрії, Греції, Іспанії, Нідерландах, Португалії, Туреччині й Угорщині). При цьому в чотирьох країнах-членах ЄС ці платежі не справляють взагалі, а ще в дев'яти їх питома вага не перевищує 10% власних податкових доходів муніципалітетів;

¹ Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / За ред. Немеца Ю. і Райта Г. Переклад з англ. – К. : Основи, 1998. – С. 503.

– обсяг надходження податку на нерухомість сповна забезпечує фінансовими ресурсами місцеві бюджети Великобританії й Ірландії. Натомість органи місцевого самоврядування в семи європейських країнах (наприклад, в Австрії, Данії, Люксембурзі, Норвегії, Туреччині, Фінляндії й Чеській Республіці) отримують менше 10%;

– якщо локальні податкові платежі визначають як питому вагу від загальних податкових надходжень, то відповідно їх відносна значимість може коливатися в достатньо широких розмірах (у країнах із федеративним устроєм – від 4,7% у Бельгії до 14% у Швейцарії, в унітарних державах – від 1% у Греції до майже 33% у Данії)¹.

Таблиця 3.3

Відносна значимість локальних податкових платежів у європейських країнах², %

Країни	Податкові джерела як відсоток від загальних надходжень локальних податкових платежів				Місцеві податки у відсотках до ВВП	Місцеві податки у відсотках до податкових надходжень
	Податок з доходів	Податки з обороту і продажу	Податок на нерухомість	Інші податки та збори		
I. Федеративні країни						
Австрія	55,3	29,7	9,9	5,1	4,4	10,1
Бельгія	86,5	13,2	0	0,3	2,1	4,7
Німеччина	78,0	6,0	15,8	0,2	2,6	7,5
Швейцарія	84,4	0,3	15,3	0	5,0	14,0
II. Унітарні країни						
Великобританія	0	0	99,5	0,5	1,5	4,1
Греція	0	46,2	0	53,8	0,4	1,0
Данія	93,4	0,1	6,5	0	15,9	32,9
Ірландія	0	0	100	0	0,6	1,8
Ісландія	78,1	7,6	14,3	0	8,3	22,4
Іспанія	25,2	36,1	37,3	1,4	4,9	16,9
Італія	12,2	8,6	18,6	60,6	4,8	11,4
Люксембург	92,9	1,2	5,6	0,3	2,4	5,9
Нідерланди	0	44,0	56,0	0	1,4	3,4
Норвегія	89,9	2,2	7,9	0	6,5	16,3
Польща	78,4	1,8	19,8	0	5,7	6,3
Португалія	21,7	33,6	44,5	0,2	2,3	6,3
Словенія	59,9	11,8	28,2	0,1	1,5	4,0

¹ Проблемы реформы местного самоуправления: структурные и финансовые аспекты. – М. : ИЭПП, 2005. – С. 415.

² Примітка. Побудовано на основі [Проблемы реформы местного самоуправления: структурные и финансовые аспекты. – М. : ИЭПП, 2005. – С. 415].

Туреччина	24,7	31,5	6,5	37,3	4,3	13,0
Угорщина	0,8	76,3	22,5	0,4	0	5,2
Фінляндія	95,4	0	4,5	0,1	9,9	21,2
Франція	0	11,5	48,2	40,3	4,4	9,7
Чехія	90,8	4,2	4,6	0,4	4,8	12,4
Швеція	100,0	0	0	0	16,0	29,8

При розгляді сучасних тенденцій розвитку локального оподаткування за кордоном відчувається гостра необхідність у його адаптації до практики нашої держави. Тим часом європейський вибір не має на меті однозначного тяжіння до європейської спільноти, а передбачає створення системи податкових відносин у геополітичному просторі. Саме ця схема має визначити найпріоритетніші напрями реформування в Україні інституту місцевих податків і зборів (рис. 3.3).

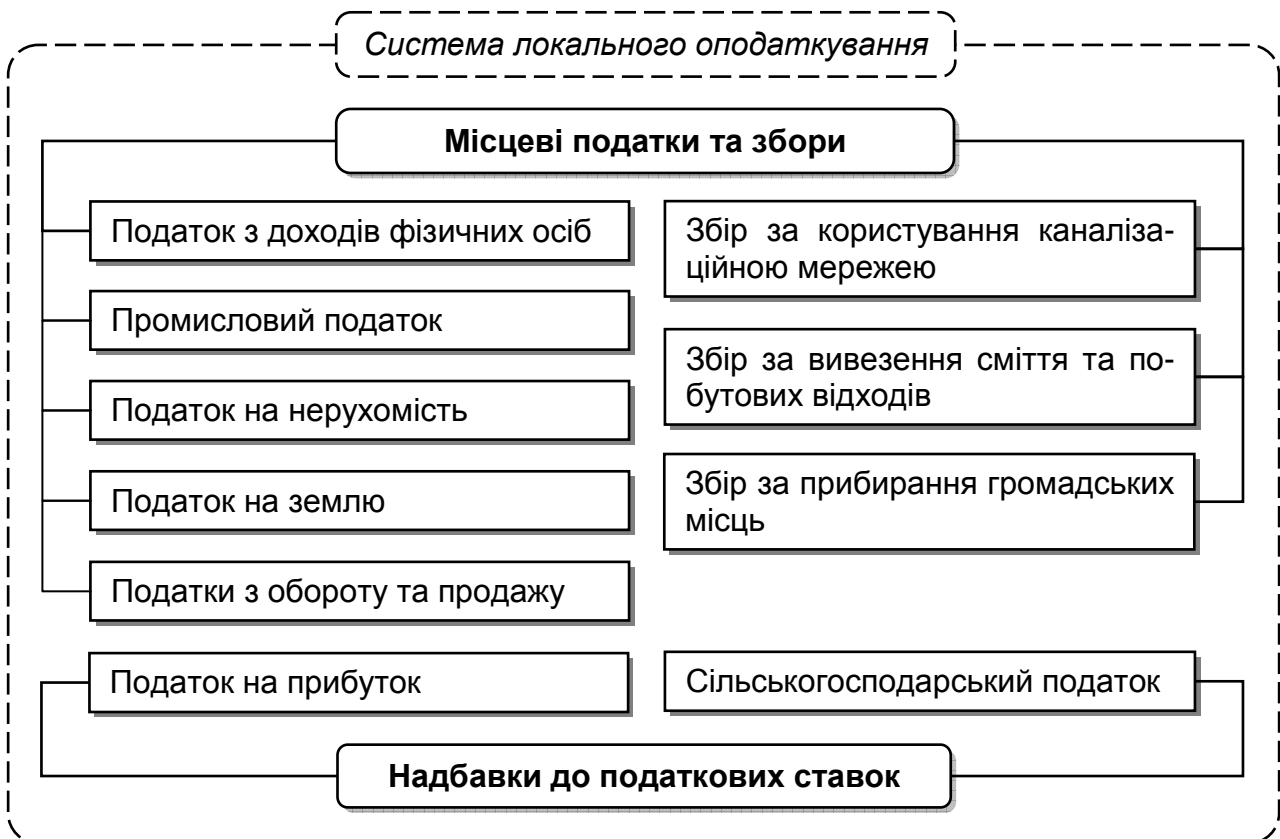


Рис. 3.3. Система локального оподаткування в зарубіжних країнах

А загалом можна прийти до висновку, що еволюція локальних податкових платежів у зарубіжних країнах пройшла певний шлях і сьогодні вони є значним фінансовим підґрунтям для реалізації економічних та соціальних програм муніципалітетів. Зокрема, у державах із демократичними орієнтирами розвитку суспільства місцеві податки та збори успішно доповнюють загальнодержавні податкові платежі, є достатньо гнучкими за надходженнями до місцевих бюджетів і сприяють розширенню загальнодержавних програм.

льної бази оподаткування (хоча останні аргументи на їх користь не усувають низки специфічних проблем, спричинених тривалим перехідним періодом). Вітчизняний досвід місцевого оподаткування дуже незначний, оскільки в умовах адміністративно-командного соціалізму відносини між державою та платниками податків були базовані на прямому вилученні значної частини їх доходів і майна у вигляді стягнення різного роду податкових платежів. Відтак стратегію реформування в Україні інституту місцевих податків і зборів необхідно будувати з урахуванням позитивних надбань держав західної демократії.

3.2. Стратегія реформування інституту місцевих податків і зборів

Незважаючи на прийняття Податкового кодексу України, інститут місцевих податків і зборів має чимало вад, спричинених дією об'єктивних та суб'єктивних чинників, загострених негативними наслідками багатолітнього панування командно-адміністративного ладу. З одного боку, він не забезпечує місцеві бюджети достатніми фінансовими ресурсами, чим породжує фіскальний дисбаланс на мезорівні, а з іншого – підриває фінансово-економічну базу платників податків, чим зумовлює труднощі в комплексному розвитку мікроекономічного середовища. Разом із тим, відсутність яскраво виражених науково обґрунтованих підходів до вдосконалення підсистеми місцевого оподаткування, у т. ч. гіпотетичний аналіз прогнозування результатів впровадження місцевих податків і зборів роблять державну податкову політику не ефективним засобом подолання кризових явищ, а однією з ключових причин їх загострення. Важко не погодитися з думкою проф. В. І. Кравченка: «Сьогоднішні місцеві податки і збори – це бутафорія. І говорити про них як про засіб формування фінансових ресурсів місцевих бюджетів – це не серйозно»¹. У межах такого стану місцевого оподаткування знижуються кількісні та якісні параметри суспільних послуг на місцевому рівні.

Відповідно, всі ці проблеми свідчать про недосконалість інституту місцевих податків і зборів у нашій державі. Звідси й необхідність у здійсненні податкової реформи (рис. 3.4).

¹ Проблеми місцевого самоврядування в Конституційному судочинстві [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pdp.org.ua/index.php?id=txt&a=922>. – Назва з екрана.

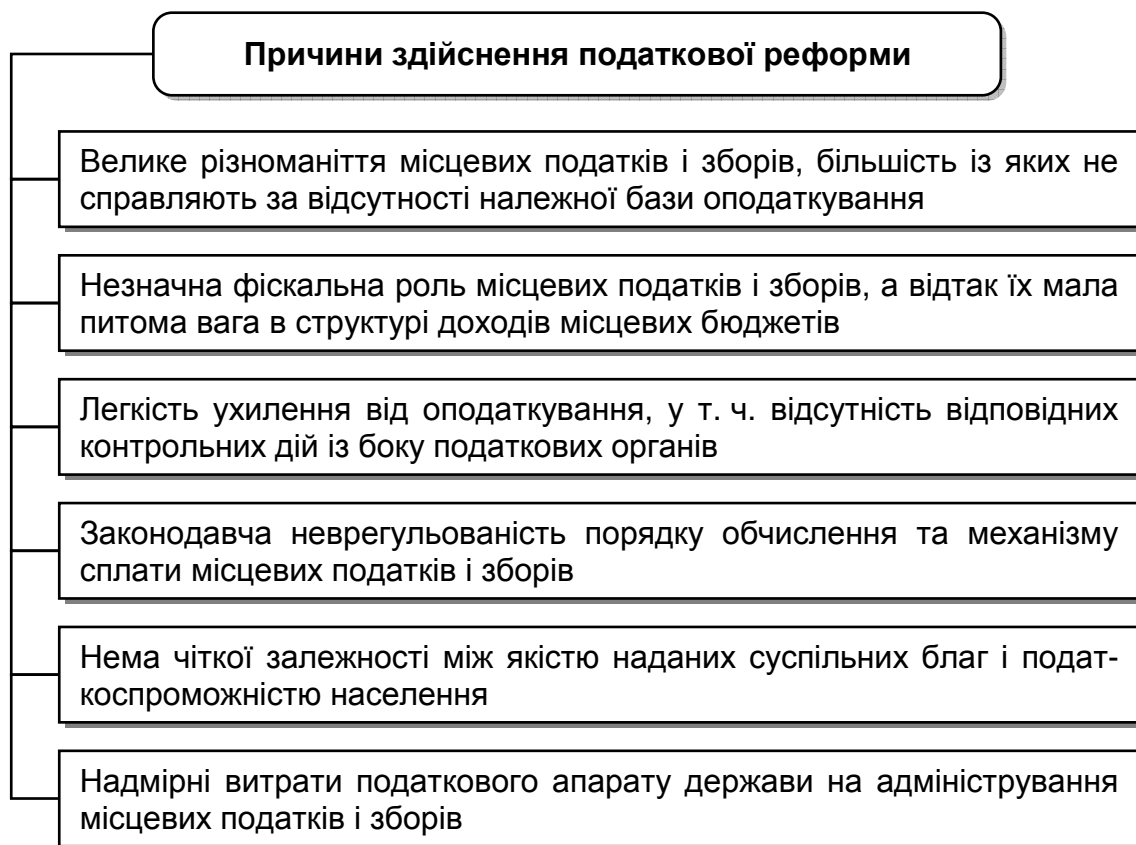


Рис. 3.4. Причини здійснення податкової реформи в Україні

Перебудова в Україні інституту місцевих податків і зборів назріла, тому повинна мати форму цілісної стратегії і при цьому її слід розглядати не як достатню умову, а як необхідну складову проведення скоординованої політики прискореного економічного та соціального зростання. Для реалізації цих складних завдань потрібна політична воля керівництва держави до зміни принципів відносин між системами публічної влади: державною системою органів виконавчої влади й органами місцевого самоврядування¹. На жаль, сьогодні дисбаланс такого співвідношення (не на користь органів місцевого самоврядування) недопустимо великий. Зрозуміло, що без активної участі в цій роботі вчених, економістів, політиків, громадськості, без використання позитивних здобутків держав західної демократії розв'язати проблеми реформування в Україні інституту місцевих податків і зборів буде дуже складно. Але розпочинати роботу у вказаному контексті потрібно вже тепер.

Зазначимо, що на початку XXI ст. були зроблені виважені кроки до побудови в Україні підсистеми місцевого оподаткування, що відповідала б загальноновизнаним світовою практикою засадничим принципам оподаткування. Зокрема, необхідно відзначити розроблення Хартії податкових

¹ Артеменко В. Про деякі підходи до реформування адміністративно-територіального устрою України / В. Артеменко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://csi.org.ua/?po=doc&doc_topic=710&lang=ukr&menu_id=793&lim_beg=10&id=26. – Назва з екрана.

відносин (2005 р.), проектів Концепції реформування податкової системи України (2005 р.), Стратегії податкової реформи (2006 р.), Податкового кодексу України (2010 р.), які стали першочерговими спробами вдосконалення інституту місцевих податків та зборів, перетворивши цей процес на планомірний. Заслужують на увагу пропозиції щодо досягнення оптимального рівня податкового навантаження, розширення бази оподаткування місцевих податків та зборів, підвищення їх ставок, зміни принципів надання податкових пільг відповідно до законодавства країн-членів ЄС. Водночас ці документи не позбавлені суттєвих недоліків, котрі проявляються в неналежному висвітленні питань, що стосуються реформування інституту місцевих податків і зборів як невід'ємного складового елементу податкової системи держави.

Які ж першочергові цілі реформування інституту місцевих податків та зборів на сучасному етапі утвердження демократії в українському суспільстві? Скажімо, проф. Річард М. Берд (Торонтський університет, Канада) у книзі «Податкова політика та економічний розвиток» (1992 р.) підкреслив, що будь-яку податкову реформу необхідно починати з того, що вже є, а відтак при її здійсненні слід враховувати особливі політичні та соціальні умови¹. Зважаючи на це, слід виокремити напрямки її реалізації у сфері місцевого оподаткування:

- зменшення вартості податкового адміністрування з урахуванням необхідності досягнення збалансованості між обсягом надходжень і витратами податкового апарату держави;
- підвищення граничних розмірів ставок тих місцевих податків та зборів, які не впливають на заощадження;
- розширення бази оподаткування місцевих податків і зборів за рахунок поширення реального навантаження на платників податків, котрі практикують ухилення від оподаткування;
- вирівнювання умов місцевого оподаткування шляхом зменшення кількісних параметрів податкових пільг для платників, які не належать до соціально незахищених верств населення;
- удосконалення роботи з платниками, у т. ч. заохочення до добровільної сплати місцевих податків та зборів;
- спрощення процедури подання податкової звітності й впровадження її прийняття в електронному вигляді;
- наближення податкового обліку до бухгалтерського і зведення до мінімуму існуючих між ними розбіжностей;
- забезпечення справедливості в системі місцевого оподаткуванні з

¹ *Bird R. M. Tax Policy and Economic Development / R. M. Bird. – The Johns Hopkins University Press, 1992. – P. 16.*

урахуванням економічних інтересів регіонів;

- введення самооподаткування жителів територіальних громад для фінансування соціально-побутових заходів;
- поліпшення фіскальної ролі й паритету між загальнодержавними, а також місцевими податками та зборами.

Натомість у проекті Концепції реформування податкової системи України (2005 р.) окреслено напрямки реформування інституту місцевих податків і зборів у нашій державі (рис. 3.5).

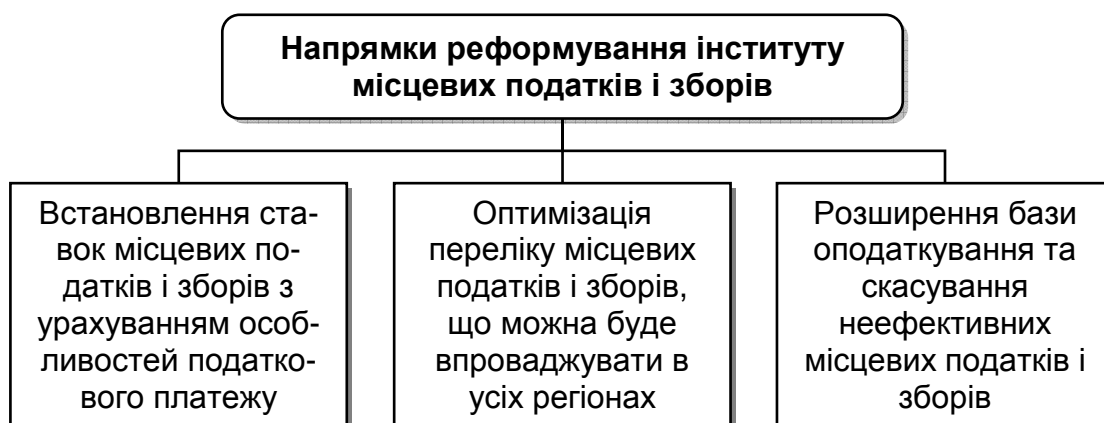


Рис. 3.5. Напрямки реформування в Україні інституту місцевих податків і зборів

На думку дослідників Інституту економіки перехідного періоду (Російська Федерація), при успішному здійсненні податкової реформи, з одного боку, необхідно враховувати спрощення податкової системи, утім, з іншого – зважати на відповідність фактичної податкової політики майбутнім планам¹. Зазначимо, що в країнах із перехідною економікою при схожому стані місцевого оподаткування спостерігається різна податкова дисципліна, що відображає не тільки рівень зусиль, які затратили податкові органи на адміністрування місцевих податків і зборів, а й ставлення платників податків до державної податкової політики. Зокрема, їх ставлення до адміністрування місцевих податків і зборів формується під впливом низки суб'єктивних чинників (приміром, можливості ухилення від оподаткування). Поведінка працівників податкового апарату держави, яка впливає хоча б на один із них, відповідним чином змінює стимули платників податків і, тим самим, трансформує динаміку податкових надходжень до бюджетів місцевого самоврядування.

Відповідно до цих передумов, ключові завдання реформування в Україні інституту місцевих податків і зборів полягають у пошуку таких допустимих змін у підсистемі місцевого оподаткування, які підвищили б су-

¹ Налоговая реформа в России: проблемы и решения : [В 2 т.]. (Т. 1). – М. : ИЭПП, 2003. – С. 99.

спільний добробут громадян (при цьому пошук параметрів здійснення податкової реформи залежатиме від вибраного критерію ефективності або справедливості). Значно складнішим є визначення її оптимального рівня в умовах, коли, крім податкової реформи, паралельно треба здійснювати структурні зміни в політичному житті країни, тоді як стан економіки не відображає сферу суспільних переваг, а розроблений апарат її теорії не можна розглядати як керівництво до дії. Це, зокрема, пов'язано з тим, що втрати та вигоди від їх реалізації розподілені на достатньо великому часовому лагу. Тим часом за одночасного здійснення кількох реформ надзвичайно складно виділити ті переваги або недоліки, які вони можуть принести. Оцінка змін параметрів підсистеми місцевого оподаткування, при переході до якої добробут суспільства максимально зростає, є винятково складним завданням.

Необхідність здійснення змін в інституті місцевих податків і зборів виводить на перший план питання побудови системи розмежування податкових повноважень (тобто визначення права податкової ініціативи у сфері місцевого оподаткування). При цьому слід врахувати те, що сьогодні є кілька підходів до його здійснення:

1) На основі теоретичних положень традиційного підходу податкові повноваження розмежовують відповідно до принципів, які американський економіст Річард А. Масгрейв (1910–2007 рр.) узагальнив у публікації «Хто повинен оподаткувати, де і що?» (1983 р.)¹. Із одного боку, органи місцевого самоврядування повинні мати у розпорядженні повноваження щодо оподаткування не мобільної бази оподаткування (розв'язання цієї проблеми полягає у встановленні єдиних ставок місцевих податків і зборів на всій території країни, незважаючи на те, що таке рішення може знизити рівень фінансової децентралізації та деконцентрації державної влади). З іншого боку, на низовий рівень доцільно передати повноваження щодо впровадження тих податкових платежів, база оподаткування яких найменшою мірою схильна до міжтериторіального переміщення. Тому, з огляду цього критерію, податки на споживання потрібно впроваджувати на загальнодержавному рівні, а нерухоме майно можна ефективно оподаткувати на місцевому рівні. Найдієвішими тут будуть ті їх аналогії, які мають високий рівень стійкості до циклічних коливань, тоді як податкові платежі з вбудованою гнучкістю до структурних змін у економіці повинні стати пріоритетом держави.

2) Згідно з теорією суспільного вибору податкові повноваження між

¹ *Musgrave R. Who Should Tax, Where and What? / R. Musgrave // Tax Assignment in Federal Countries, ed. Charles E. McLure, Canberra: Centre for Research on Federal Fiscal Relations, Australian National University, 1983. – P. 2.*

різними шаблями влади потрібно розподіляти з урахуванням наступних критеріальних вимог. По-перше, будь-яку політичну децентралізацію державної влади необхідно супроводжувати розмежуванням як видаткових, так і дохідних повноважень. Зокрема, при закріпленні податкових платежів за центральними органами державного управління (що супроводжується передачею частини доходів у вигляді міжбюджетних трансфертів) втрачається зв'язок між доходами та видатками місцевих бюджетів. По-друге, у разі передачі податкових повноважень на місцевий рівень населення повинне нести податкове навантаження відповідно до отриманих ними вигод від використання суспільних послуг. По-третє, для забезпечення міжтериторіальної податкової конкуренції, а також підвищення ефективності функціонування місцевого оподаткування місцеві податки та збори треба опирати на нерухому базу оподаткування¹. Наведені аргументи економіст Джеймс М. Б'юкенен у книзі «Суспільні фінанси і суспільний вибір» (1999 р.) коментував наступним чином: «Податковий тягар не може експортуватися назовні. Отже, за відсутності безпосереднього оподаткування вигоди місцеві фінанси мають звернутися до нерухомих факторів, залишаючи оподаткування мобільних факторів центральним фіскальним установам»².

Аналіз підвалин податкових фінансів, у т. ч. дослідження зарубіжного досвіду місцевого оподаткування дають змогу виділити критерії вибору місцевих податків і зборів (рис. 3.6).

У російських джерелах використовують схожі критерії вибору місцевих податків і зборів, зокрема показники високої дохідності, розподілу доходів та рівня адміністративних витрат³. Прийнято вважати, що так зване «високодохідне» місцеве оподаткування має залежати від здатності платників сплачувати місцеві податки і збори. Відповідно, легко переконатися в тому, що оподаткування доходів фізичних або юридичних осіб найкраще відповідає цьому критерію. І, навпаки, податок на нерухомість не є надійним показником податкоспроможності. Якщо ж узагальнити ці судження, можна прийти до висновку, що оподаткування нерухомого майна буде доцільно впроваджувати тільки при введенні спеціальних економічних інструментів на місцевому рівні для зменшення наванта-

¹ Трунин И. В. Проблемы разграничения доходных источников и межбюджетного выравнивания при реформировании межбюджетных отношений и местного самоуправления / И. В. Трунин // Опыт и перспективы реализации программ реформирования региональных финансов. 6–8 февраля 2003 г. – Чебоксары : РГУП «ИПК «Чувашия», 2003. – С. 127.

² Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2006 рік. Проект «Реформа місцевих бюджетів в Україні» / Щербина І. Ф., Рудик А.Ю., Бабиш Т. С. та ін. – К., 2006. – С. 107.

³ Доклад руководящего комитета местных и региональных органов власти (CDLR) о местном финансировании в Европе [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rels.obninsk.com/rels/Limited/Nsub/Me/0101/vt-2.htm>. – Назва з екрана.

ження на незахищені верстви населення.

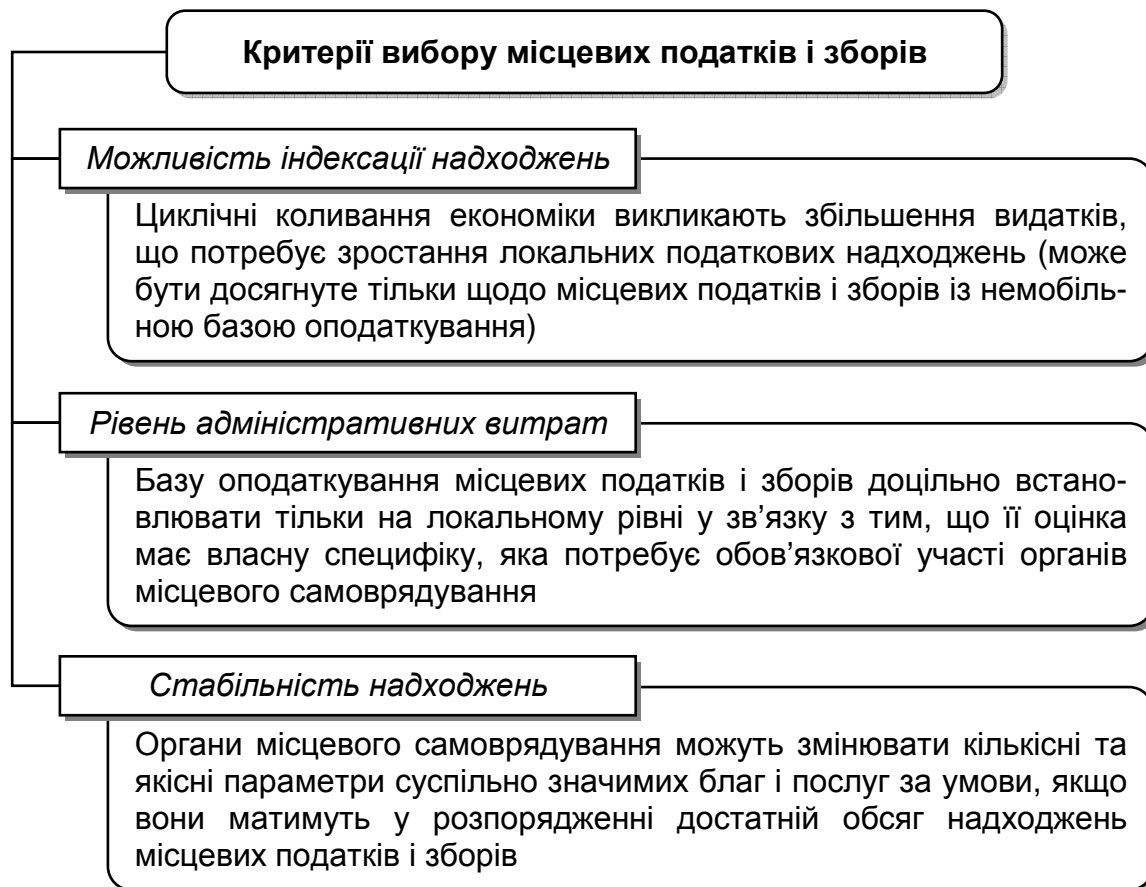


Рис. 3.6. Критерії вибору місцевих податків і зборів за кордоном¹

Незважаючи на переконливу аргументацію у вітчизняних бібліографічних джерелах на користь впровадження в Україні надбавок до ставок податку на прибуток підприємств і податку з доходів фізичних осіб, вважаємо, що повноваження органів місцевого самоврядування в цих питаннях неприйнятні з наступних причин. Із одного боку, їх одночасне впровадження може спричинити спотворення податкової конкуренції на місцевому рівні, а з іншого – призвести до ситуації, коли платники із однаковим рівнем доходів сплачуватимуть різні за розмірами надбавки. Проте виділення цих платежів порізно збільшить витрати, у т. ч. на контрольні дії податкових органів на їх адміністрування. «Недоцільно повністю, – вважає проф. В. І. Кравченко, – ці податки закріпити за якоюсь конкретно територіальною громадою. На території однієї територіальної громади є підприємства, а на території іншої нема. Утворюються надлишки фінансових ресурсів в окремих територіальних громадах. Доведеться тоді через систему фінансового вирівнювання ці податки перерозподіля-

¹ Примітка. Побудовано на основі [Старостенко Н. В. Розподіл бюджетних ресурсів між рівнями влади / Н. В. Старостенко // Фінанси України. – 2004. – № 6. – С. 44].

ти між багатими та бідними громадами»¹.

Поміж цим, впровадження органами місцевого самоврядування надбавки до ставки податку на прибуток підприємств може призвести до погіршення інвестиційного клімату в регіонах, не кажучи про те, що при механізмі її справляння не буде виконаний зв'язок «послуги – оплата», характерний практично для всіх місцевих податків і зборів. При цьому вітчизняні науковці висувають наступні аргументи: «Немає підстав вважати, що прибуткові підприємства користуються суспільними послугами, а неприбуткові ними не користуються, або одержувані від суспільних послуг вигоди пропорційні прибуткам. Також підприємства не завжди отримують прибуток у тій адміністративно-територіальній одиниці, в якій вони зареєстровані»². Хоча справляння надбавки до податку на прибуток підприємств не за місцем їх фактичної діяльності не забезпечить перерозподільного ефекту, в т. ч. обумовить проблему неефективного використання обмежених фінансових ресурсів у регіонах.

До несприятливих факторів оподаткування прибутку підприємств на місцевому рівні необхідно віднести складний механізм розрахунку надбавки до ставки згаданого платежу. Незважаючи на той факт, що номінальна податкова ставка в Україні відповідає середньосвітовій, її визначення може призвести до безпрецедентної в геополітичній практиці ситуації. На відміну від більшості західноєвропейських компаній, за «правилами гри», що діють у нормативно-правовому полі нашої держави, підприємства не можуть відносити до собівартості продукції низку витрат, які є передусім виробничими. Результатом здійснення такої податкової політики на місцевому рівні може стати як збільшення реальної вартості капіталу, так і зниження потенціалу вітчизняних підприємств у конкурентній боротьбі зі зарубіжними компаніями, адже обмежені в зменшенні виробничих витрат вони виявляться неспроможними сплачувати «додатковий» платіж до місцевих бюджетів.

Головна проблема, що безпосередньо пов'язана з впровадженням в Україні надбавки до податку з доходів фізичних осіб, полягає у визначенні оптимального способу податкового адміністрування. Скажімо, з огляду на низьку культуру сплати податків у цілому, а також обмежені можливості податкового апарату держави зокрема, справляння даної надбавки за місцем проживання шляхом подання індивідуальних податкових декларацій може призвести до суттєвих фінансово-економічних

¹ Проблеми місцевого самоврядування в Конституційному судочинстві [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pdp.org.ua/index.php?id=txt&a=922>. – Назва з екрана.

² Старостенко Н. В. Розподіл бюджетних ресурсів між рівнями влади / Н. В. Старостенко // Фінанси України. – 2004. – № 6. – С. 45.

збитків. Проте аналогічні дії біля джерела є прийнятнішим варіантом, оскільки в такому випадку уточнення потребуватиме тільки механізм перерозподілу надходжень між юрисдикціями за умови, якщо місця проживання та роботи не співпадають. Водночас, цей порядок адміністрування надбавки до податку з доходів фізичних осіб не унеможливлуватиме поширення зловживань у разі подання працівниками неправдивих відомостей про місця їх проживання та роботи.

Тим часом необхідно також виділити низку інших спірних питань, що можуть виникнути при справлянні на місцевому рівні надбавки до податку з доходів фізичних осіб (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Запитання, що виникають при впровадженні надбавки до податку з доходів фізичних осіб

Запитання	Відповідь
Чи доцільно органам місцевого самоврядування впроваджувати надбавку до податку з доходів фізичних осіб?	Проти впровадження надбавки до податку з доходів фізичних осіб свідчить той факт, що питома вага цього податкового платежу в доходах місцевих бюджетів не зростає прогресивно. Однак наділення органів місцевого самоврядування повноваженнями щодо впровадження так званих «варіативних» податкових ставок дасть їм змогу відігравати помітну роль у перерозподілі фінансів
Чи будуть оподатковувати інвестиції і заощадження населення?	Оподаткування доходів фізичних осіб негативно впливає на інвестиції і заощадження населення. Тому для зменшення прояву несприятливих екстерналій на локальному рівні надбавку до податку з доходів фізичних осіб доречно впроваджувати в єдиному розмірі, а податкові надтодження розподіляти між бюджетами відповідно до чисельності населення, котре мешкає на певній території
Коли слід впроваджувати надбавку до податку з доходів фізичних осіб?	Органи місцевого самоврядування встановлюють ставки місцевих податків і зборів, як правило, на початку календарного року і планують відповідні податкові надходження до місцевих бюджетів. Відтак вони можуть зіткнутися зі значними труднощами, якщо реальні податкові надходження до місцевих бюджетів виявляться значно меншими від запланованих на початок календарного року
Де варто справляти надбавку до податку з доходів фізичних осіб: за місцем проживання або за місцем роботи?	Якщо буде обрано другий варіант, надбавка до податку з доходів фізичних осіб перетвориться на податковий платіж, який справляють із заробітної плати, тому стимулюватиме громадян проживати в регіонах із її граничними розмірами ставок, а працювати – з найнижчими

Найважливішим аргументом проти впровадження надбавки до податку з доходів фізичних осіб на місцевому рівні є точка зору зарубіжних дослідників теорії державних фінансів, які рекомендують не тільки закріпити право її впровадження за центральними органами державного управління, а й зараховувати надходження від справляння до державно-

го бюджету. Адже, якщо цю надбавку повністю або частково використовують органи місцевого самоврядування, то вона не може виконувати перерозподільну функцію, за допомогою якої уряд вирішує питання забезпечення принципу соціальної справедливості. Натомість зарахування надходження від справляння надбавки до податку з доходів фізичних осіб до місцевих бюджетів, як підкреслюють російські науковці, не тільки не призведе до ослаблення економічного та фінансового диспаритету між регіонами, а навіть може його посилити¹.

Складовим елементом податкових систем держав з розвинутою ринковою економікою та демократичними орієнтирами розвитку суспільства є податок на нерухомість, який у більшості випадків належить до локальних податкових платежів. Із огляду на комплекс економічних і соціальних проблем в Україні, цей платіж матиме неабияке значення. Зокрема, відповідно до принципу соціальної справедливості, необхідність його впровадження полягає в тому, що він дає змогу нівелювати значний рівень диференціації доходів населення. Аргументом на користь зазначених тез є наступні слова проф. В. І. Кравченка: «Не можна сьогодні обкласти податком квартиру пенсіонера... Але у нас є люди багаті, які мають вілли, підприємства, казино, банки, бари і так далі»². Адже сьогодні є чимало власників нерухомості, які не отримують належних доходів для сплати податку на нерухомість (це стосується передусім соціально незахищених верств населення). Звичайно, даний платіж може змусити їх відчужити нерухомість, тому дилема «сплатити податок або відмовитися від власності» небезпечна за суспільно-політичними наслідками. Проте система податкових пільг, відпрацьована в зарубіжних країнах, повинна дати змогу уникнути небажаних негараздів. В іншому випадку непередбачувані екстерналиї (пов'язані з тенденцією розшарування суспільства за майновими ознаками) можуть виникнути як для органів місцевого самоврядування, так і для окремих платників податків.

Зауважимо, що впровадження в Україні податку на нерухомість матиме й певні позитивні результати, зокрема:

- стане механізмом забезпечення місцевих бюджетів достатніми і стабільними фінансовими ресурсами для реалізації конституційних обов'язків органів місцевого самоврядування;
- розвиватиме інститут приватної власності, а також сприятиме створенню середнього класу, на який опирається демократично орієнто-

¹ Ермилов В. Г. Проблемы доходной базы бюджетов субъектов федерации / В. Г. Ермилов // Финансы. – 2005. – № 8. – С. 18.

² Проблеми місцевого самоврядування в Конституційному судочинстві [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pdp.org.ua/index.php?id=txt&a=922>. – Назва з екрана.

ване громадянське суспільство за кордоном;

– сприятиме детінізації майнових відносин як через встановлення реальних власників нерухомості, так і через зменшення можливостей отримання необґрунтованих податкових пільг.

Зважаючи на переконливі аргументи на користь впровадження в Україні податку на нерухомість, його справляння на місцевому рівні потребуватиме вирішення наступних спірних питань. По-перше, ще до введення його в дію потрібно провести всеосяжну підготовчу (здебільшого організаційно-технічну) роботу з побудови системи масової оцінки об'єктів нерухомого майна житлового фонду. Виконати це складне завдання органам місцевого самоврядування, враховуючи те, що хронічно не вистачає фінансових ресурсів, належної юридичної компетенції і кадрового забезпечення, буде дуже важко. По-друге, враховуючи той факт, що податок на нерухомість є достатньо потужним інструментом формування дохідної бази місцевих бюджетів у країнах-членах ЄС, його впровадження в нашої державі потребуватиме здійснення адекватних заходів у сфері деконцентрації державної влади.

В одному з численних проектів законодавчих актів про місцеве оподаткування було запропоновано впровадити на місцевому рівні збір за видачу дозволів на будівництво в населених пунктах об'єктів виробничого та невиробничого призначення, індивідуального житлового, дачного будівництва, будівництва садових будинків і гаражів (далі – збір за видачу дозволів на будівництво) як плату територіальним громадам за погодження об'єктів архітектури, затвердження архітектурно-технічних паспортів, надання дозволу на виконання робіт, пов'язаних із реконструкцією, реставрацією та капітальним ремонтом об'єктів архітектури, відведення землі під майбутні забудови і т. п. При цьому його сплата повинна здійснюватися один раз. Останнє положення зумовлює додаткові запитання, відповіді на які потрібно знайти вже сьогодні: чи одну суму сплачують за всі дозволи; чи сума збору, яку одноразово сплачують, буде складатися зі сум нарахованих зборів?

Було заплановано встановлювати ставки збору за видачу дозволів на будівництво в різних діапазонах, а саме: для об'єктів індивідуального житлового і дачного будівництва; для виробничих та невиробничих об'єктів; для будівництва гаражів, садових будинків; для всіх інших об'єктів індивідуального будівництва. І знову ж таки, в термінах проекту даного нормативно-правового документа виникають непорозуміння тому, що нема чіткого лексичного формулювання того, який об'єкт будівництва належатиме до тієї чи іншої категорії. Тим часом введення запропонованих механізмів індексації може стати недоречним, оскільки викликатиме

чимало непорозумінь при визначенні граничного розміру ставки цього платежу. На нашу думку, для зміни рівня податкових ставок доцільно встановлювати їх у відносних розмірах, наприклад, відсотках від неоподаткованого мінімуму доходів громадян.

Зазначимо, що саме стрімкий розвиток будівництва спонукав до впровадження в Україні збору за видачу дозволів на будівництво. Натомість цей платіж не повинен стати чимось новим для юридичних і фізичних осіб, котрі приймають рішення про будівництво, оскільки відповідно до Закону України «Про планування і забудову територій» від 20 квітня 2000 р. № 1699-III вони повинні отримати дозвіл на будівництво об'єктів містобудування. До моменту виконання будівельних робіт такі особи сплачують наступні платежі: за розроблення архітектурного планувального завдання та технічних умов щодо інженерного забезпечення об'єкта архітектури; з погодження проектної документації; на розвиток інженерно-транспортної і соціальної інфраструктур¹. Відтак із метою зменшення податкового навантаження на платників податків, які мають наміри здійснювати будівництво, а також введення додаткового джерела в структуру доходів місцевих бюджетів пропонуємо скасувати плату на розвиток інженерно-транспортної та соціальної інфраструктури, впровадити збір за видачу дозволів на будівництво і внести відповідні зміни до бюджетно-податкового законодавства.

За умов загрозливої екологічної ситуації в окремих регіонах України вітчизняні науковці пропонують впровадити на місцевому рівні екологічний збір (від англ. «green taxes») у вигляді плати з юридичних та фізичних осіб за забруднення природних ресурсів і захоронення шкідливих відходів². За прикладом низки європейських країн він має стати надійним інструментом забезпечення охорони довкілля, а також стабільним джерелом формування дохідної частини місцевих бюджетів. Зокрема, в одному з проектів Закону України «Про місцеві податки і збори» було запропоновано впровадити екологічний збір як компенсацію витрат органів місцевого самоврядування, пов'язаних із ліквідацією наслідків забруднення навколишнього природного середовища. Передбачали, що цей податковий платіж справлятимуть із підприємств, установ й організацій за викиди в атмосферне повітря, поверхневі, територіальні та внутрішні морські води забруднюючих речовин, у т. ч. скиди, які провадять через комунальну каналізаційну систему територіальних громад. Однак через

¹ Саєнко О. Погляд на проект Закону України про місцеві податки і збори / О. Саєнко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uspishnaukraina.com.ua/uk/news/640.html>. – Назва з екрана.

² Горохов В. Проблемні питання та перспективи розвитку справляння місцевих податків і зборів / В. Горохов // Вісник податкової служби України. – 2004. – № 40. – С. 59.

брак належної підтримки проекту законодавчого акта екологічного збору нема у переліку місцевих податків і зборів.

Важливим кроком на шляху до реформування в Україні інституту місцевих податків і зборів є поширення практики самооподаткування як форми локальних податкових платежів, що впроваджують на основі місцевого референдуму або загальних зборів мешканців територіальних громад. Слід відзначити, що цей вид мобілізації фінансових ресурсів не є чимось новим для підсистеми місцевого оподаткування нашої держави. Так, ще в січні 1928 р. прийнято постанову про введення самооподаткування сільського населення на громадські (колективні) потреби села й при цьому основну частину загальної суми податкових надходжень (а це близько 30 млн крб) стягнули зі заможних верств селянства за принципом зростаючої арифметичної прогресії. Внаслідок жорсткого податкового навантаження в другій половині 1920 рр. кількість селянських господарств, які використовували у власному господарстві сторонню робочу силу, зменшилася в два рази, а їхні посіви скоротилися більш як на 20%. Щоправда, зазначені цифри більшість вітчизняних істориків пов'язують із дискримінаційною політикою радянського уряду, а не з неефективністю самооподаткування сільського населення.

Загальносвітовий досвід яскраво свідчить про позитивні ознаки цієї форми оподаткування, адже в багатьох зарубіжних країнах муніципалітети на добровільній основі безпосередньо або шляхом референдуму впроваджують додаткові податкові платежі для фінансування суспільних послуг на локальному рівні (наприклад, для будівництва доріг, заощення тротуарів, освітлення вулиць, газифікації, водопостачання). Поширення в Україні практики самооподаткування є об'єктивною закономірністю, покликаною нездатністю підсистеми місцевого оподаткування мобілізувати достатній обсяг податкових надходжень для забезпечення економічних та соціальних потреб. Тому з метою залучення додаткових коштів для фінансування заходів із благоустрою та соціально-культурного розвитку населених пунктів, піднесення рівня життя і побуту мешканців територіальних громад необхідно прийняти Закон України «Про самооподаткування мешканців територіальних громад», а також розробити чіткий механізм цієї форми оподаткування, у т. ч. визначити граничні розміри податкових платежів, організацію їх адміністрування і напрямки використання органами місцевого самоврядування.

Загалом же алгоритм самооподаткування мешканців територіальних громад схематично відображено на рис. 3.7.

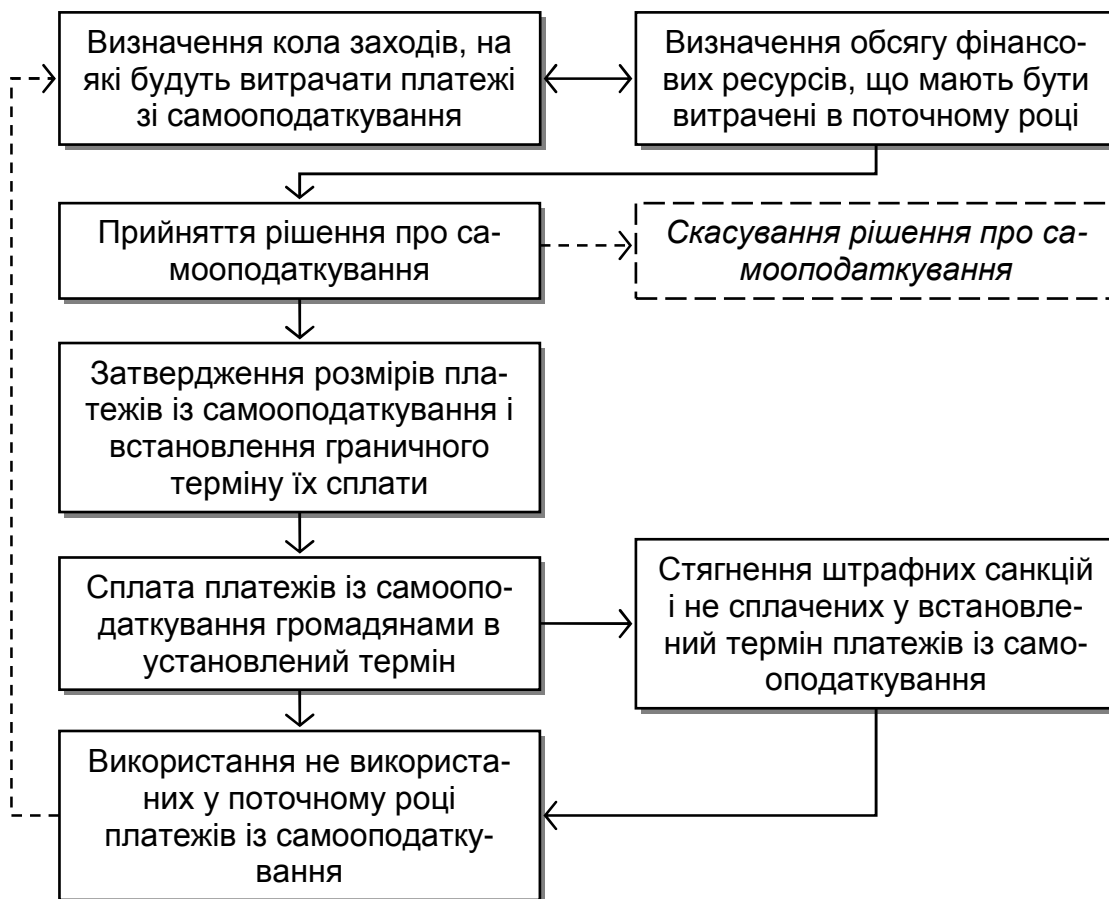


Рис. 3.7. Алгоритм самооподаткування громадян

Як зображено на рис. 3.7, процес самооподаткування організовує міська (селищна, сільська) рада, а рішення щодо його проведення приймають на основі місцевого референдуму або загальних зборів громадян, котрі проживають у населеному пункті. Одночасно з прийняттям рішення про здійснення самооподаткування встановлюють, на які заходи та в якому обсязі мають бути витрачені кошти самооподаткування (при цьому кошторис витрачання платежів із самооподаткування затверджують рішенням міської (селищної, сільської) ради), затверджують граничний розмір платежів, визначають термін їх сплати і вирішують, у разі необхідності, питання про звільнення окремих категорій громадян від самооподаткування (наприклад, учасників війни, ветеранів праці, громадян похилого віку, інвалідів I та II груп, громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи). А загалом платежі зі самооподаткування надходять до місцевих бюджетів і витрачають за цільовим призначенням. При цьому не використані в поточному році кошти самооподаткування можна використати в наступному році.

Таким чином, дослідження стратегічних підходів до реформування інституту місцевих податків та зборів на сучасному етапі дає можливість визначити перелік платежів, які органи місцевого самоврядування зобов'язані впроваджувати за наявності об'єктів оподаткування або умов, з

якими пов'язане їх впровадження (рис. 3.8).

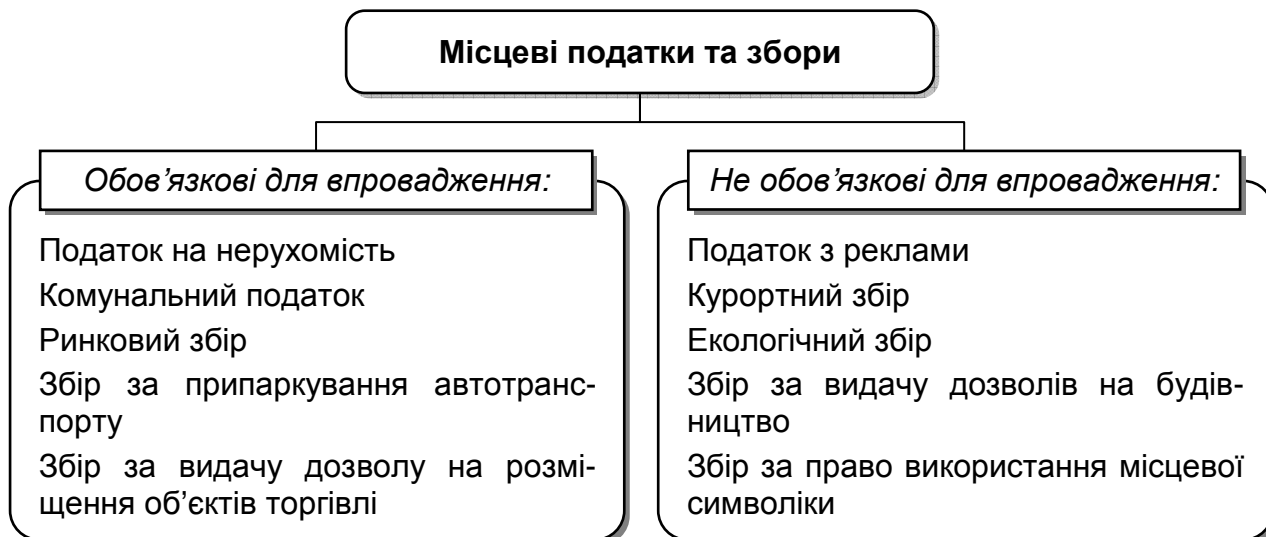


Рис. 3.8. Склад місцевих податків і зборів

Відтак при прийнятті рішення, який податковий платіж прийнятний для органів місцевого самоврядування, слід врахувати низку чинників, серед яких найважливішими є здатність податкових органів адмініструвати місцеві податки та збори, види локальних благ, які фінансуватимуть за рахунок їх надходжень, а головне – рівень податкової культури в суспільстві. Вважаємо, що схожі новації мають привести до структурної та якісної перебудови в Україні підсистеми місцевого оподаткування. Звичайно, йдеться не про одночасне впровадження всіх перерахованих місцевих податків і зборів. Робити це необхідно поетапно в контексті реформування податкової системи держави, під час якої потрібно збалансувати співвідношення між надходженням загальнодержавних податкових платежів та їх локальних аналогів на користь збільшення частки других. Як підкреслив начальник відділу моніторингу застосування нормативно-правових актів управління місцевих, ресурсних, рентних та неподаткових платежів ДПА України В. П. Горохов: «Реформуючи систему місцевого оподаткування, потрібно, насамперед, змінити ставлення до місцевих податків і зборів, не розглядати їх як другорядні податки в складі системи оподаткування, суттєво піднести їх значення і роль у формуванні фінансових ресурсів місцевого самоврядування»¹.

Поміж цим, без усебічної уваги вчених, економістів-практиків, політиків, громадськості до проблем інституту місцевих податків і зборів, а також вироблення науково обґрунтованих підходів щодо їх вирішення неможливо оптимізувати структуру дохідної частини місцевих бюджетів, забезпечити стабільний обсяг податкових надходжень й удосконалити

¹ Горохов В. Проблемні питання та перспективи розвитку справляння місцевих податків і зборів / В. Горохов // Вісник податкової служби України. – 2004. – № 40. – С. 59.

підсистему місцевого оподаткування. При цьому податкова реформа має стати ключовим фактором у забезпеченні економічного та соціального розвитку регіонів. Адже її загальний вектор полягає в зменшенні більшості регресивних податкових платежів (з одночасним впровадженням нових, необхідних для розвитку інфраструктури), раціоналізації механізму їх справляння та послабленні податкового навантаження. Незважаючи на те, що уряд української держави вже зробив низку виважених кроків, спрямованих на досягнення головної мети податкової реформи, говорити про її завершення при реальній оцінці часового лагу поки що зарано. Її реалізацію необхідно спрямувати на роботу з випередженням, розраховуючи та передбачаючи результати від використання впроваджених інструментів податкової політики. Це дасть змогу створити стабільну підсистему місцевого оподаткування, надалі розвивати фінансову децентралізацію та деконцентрацію державної влади при забезпеченні рівнозначності дохідної бази місцевих бюджетів.

3.3. Моделювання місцевого оподаткування в Україні

Євроінтеграційні орієнтири розвитку України, передумови до фінансової децентралізації та деконцентрації державної влади потребують побудови такої підсистеми місцевого оподаткування, яка змогла б забезпечити місцеві бюджети достатніми фінансовими ресурсами. З одного боку, це обумовлено тим, що матеріалізація конституційно закріплених функцій і завдань органів місцевого самоврядування потребує належного рівня фінансування. З іншого боку, враховуючи традиційні міркування зарубіжних та вітчизняних науковців, виконання принципу «послуги – оплата» може бути зіставлене тільки для інституту місцевих податків і зборів. За цих обставин показовим має стати досвід зарубіжних країн, де справляння локальних податкових платежів створює додаткові переваги для економічного та соціального розвитку муніципалітетів. У нашій державі – дещо інша ситуація, оскільки обсяг надходжень місцевих податків і зборів є настільки незначний, що не дає змоги сформувати самодостатні передумови до фінансового забезпечення місцевого самоврядування. Відтак наслідком є зміщення акцентів у бік до отримання фінансової допомоги у вигляді міжбюджетних трансфертів.

Поліпшити незадовільний стан фінансового забезпечення місцевого самоврядування можна шляхом впровадження податку на нерухомість, який у низці зарубіжних країн розглядають саме як локальний податковий платіж. При цьому його питома вага в структурі доходів місцевих бю-

джетів коливається у межах від 10% у Данії, Греції, Люксембурзі та Фінляндії до 50% у Бельгії, Іспанії, Латвії, Литві, Польщі, Словаччині та Словенії, а також 100% у Великобританії, Ірландії й Естонії¹. Із огляду на характерні риси становлення та розвитку підсистеми майнового оподаткування в понад ста тридцяти країнах світу даний платіж визначають чинниками, серед яких провідне місце належить як позитивним, так і негативним їх різновидам. Тому впровадження в нашої державі податку на нерухомість потребує системного та програмованого підходу й побудови відповідної економіко-математичної моделі.

Зазначимо, що серед радикальних способів досягнення гармонізації у відносинах між об'єктивними та суб'єктивними процесами в сфері місцевого оподаткування є моделювання. У науковій економічній літературі його ототожнюють із передумовами до нівелювання негативних наслідків впровадження місцевих податків і зборів, визначення ймовірності виникнення непередбачуваних подій, оцінювання ризику настання важкопрогнозованих обставин, зведення до мінімуму фінансових витрат із боку як потенційних платників податків, так і податкового апарату держави. Однак найголовнішим є те, що моделювання місцевого оподаткування дає змогу реально оцінити податковий потенціал адміністративно-територіальних одиниць, ґрунтуючись на аналітичному баченні прогнозів економічного та соціального розвитку регіонів, діалектики зв'язку між спроможністю платників виконувати власні податкові зобов'язання та специфікою надання суспільних послуг на місцевому рівні. Також беззаперечною є пряма залежність дієвості моделювання від стабільності бюджетно-податкового законодавства, інакше кажучи, незмінності «правил гри» уряду протягом певного часового лагу.

Слід підкреслити, що моделювання будь-яких економічних показників, у т. ч. прогнозування результатів впровадження місцевих податків та зборів, пов'язане з певною погрішністю, тобто є ймовірним. При цьому величина похибки відображає залежність між рівнем податкового ризику та впливом низки екзогенних чинників (тобто кореляційний зв'язок у даному випадку може бути підданим значним перетворенням і викривленням). Скажімо, зарубіжні вчені-економісти термін «податковий ризик» розглядають у діапазоні складових багатофакторної оцінки надійності прийняття рішень щодо прогнозованого обсягу податкових надходжень. У статистичному моделюванні вводять й аналізують показник середнього ризику. Мінімізація його рівня дає змогу найґрунтовніше дослідити закономірності виникнення й існування тих чи інших явищ, а також реально

¹ Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2006 рік. Проект «Реформа місцевих бюджетів в Україні» / Щербина І. Ф., Рудик А.Ю., Бабич Т. С. та ін. – К., 2006. – С. 97.

оцінити їхню взаємозалежність. При порівнянні альтернативних економіко-математичних моделей кращою вважають ту з них, якій буде відповідати мінімальне значення середнього ризику.

Дані теоретичні положення стосуються економіко-математичної моделі прогнозування результатів впровадження податку на нерухомість. Відзначимо, що впродовж періоду побудови в нашій державі фундаментальних першооснов демократично орієнтованого суспільства у Верховній Раді України було розглянуто низку проектів законодавчих актів щодо оподаткування нерухомого майна фізичних осіб. Проте їх шанси набрати потрібну кількість голосів через могутнє політичне лобі були нівельовані з боку законодавчої гілки влади. Натомість на початку 2007 р. розроблено проект Закону України «Про податок на майно фізичних осіб» від 22 січня 2007 р. № 3007 (суб'єкти законодавчої ініціативи – народні депутати Верховної Ради України С. А. Бичков та В. М. Стретович) і проект Закону України «Про податок на нерухоме майно громадян» від 1 лютого 2007 р. № 3066 (суб'єкт законодавчої ініціативи – народний депутат Верховної Ради України М. В. Мельничук). Зокрема, їх автори пропонували оподатковувати житлові та дачні будинки, квартири і прибудовані приміщення, гаражі й інші споруди за різними податковими ставками. Інші відмінності проектів законодавчих актів стосувалися механізму обчислення (базуючись на неоподатковуваному мінімумі в сумі 400 тис грн, або 70 тис доларів США), а також порядку зарахування податкового платежу до місцевих бюджетів або до спеціального фонду для повернення втрачених заощаджень громадян (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

**Основні елементи податку на нерухомість у проектах
законодавчих актів**

Елементи податку	Проект Закону України «Про податок на майно фізичних осіб» від 22 січня 2007 р. № 3007	Проект Закону України «Про податок на нерухоме майно громадян» від 1 лютого 2007 р. № 3066
Платники податків	Фізичні особи – власники майна, що є об'єктом оподаткування	Громадяни, котрі проживають в Україні та мають у власності нерухоме майно
Об'єкти оподаткування	Житлові та дачні будинки, прибудовані приміщення, квартири, гаражі й інші споруди	Житлові та дачні будинки, квартири, гаражі, а також інші приміщення та споруди
Податкові ставки	До 100 тис грн – до 0,05%	1% загальної вартості нерухомого майна
	Від 100 до 400 тис грн – від 0,05% до 0,2%	
	Від 400 до 1000 тис грн – від 0,2% до 0,5%	

	Більше 1000 тис грн – від 0,5% до 1,0%	
Податкові пільги	Інваліди й учасники війни, ветерани праці та громадяни похилого віку, громадяни, котрі постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	Інваліди й учасники війни, ветерани праці та громадяни похилого віку, громадяни, котрі постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи
Зарахування податку до бюджету	Сплачують до місцевих бюджетів за місцем розташування майна	Зараховують до спеціального фонду державного бюджету та використовують для повернення втрачених заощаджень громадян

Запропоновані в проектах законодавчих актів функціональні механізми оподаткування нерухомого майна фізичних осіб ґрунтовані на вартісній оцінці об'єктів нерухомості житлового фонду, що, на нашу думку, є недоліком. Із одного боку, вартісна оцінка не враховує житлову площу нерухомості, а з іншого – органи місцевого самоврядування, зважаючи на низький рівень кадрового забезпечення, не зможуть гарантувати правильність нарахування і сплати даного платежу. Це пояснюється тим, що оцінка об'єктів нерухомості житлового фонду з часом може застаріти у зв'язку з тим, що нема чітко визначеного порядку індексування бази оподаткування. При цьому слід відзначити, що тільки кілька країн-членів ЄС періодично переоцінюють об'єкти нерухомості¹. Натомість в інших державах вдаються до оцінки, яку здійснювали близько двадцяти років тому. Відтак чимало вітчизняних науковців стверджують, що податок на нерухомість буде складно адмініструвати, якщо базою оподаткування слугуватиме вартість об'єктів нерухомості житлового фонду, а ринок нерухомості в країні не функціонує належним чином.

Наприкінці 2010 р. було прийнято Податковий кодекс України (суб'єкт законодавчої ініціативи – народний депутат Верховної Ради України В. Ю. Хомутиннік), який по-новому визначив механізм справляння податку нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (у табл. 3.6 узагальнено основні елементи цього платежу).

На відміну від проектів законодавчих актів, у Податковому кодексі України платниками податку визначені фізичні та юридичні особи, в т. ч. нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової нерухомості, а об'єктом оподаткування – об'єкт житлової нерухомості. Натомість його ставки встановлюються сільською, селищною та міською радою за 1 кв м житлової площі об'єкта житлової нерухомості в наступних межах: для квартир, житлова площа яких не перевищує 240 кв м, та житлових будинків,

¹ Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2006 рік. Проект «Реформа місцевих бюджетів в Україні» / Щербина І. Ф., Рудик А.Ю., Бабич Т. С. та ін. – К., 2006. – С. 96.

житлова площа яких не перевищує 500 кв м, – до 1% розміру мінімальної заробітної плати; для квартир, житлова площа яких перевищує 240 кв м, та житлових будинків, житлова площа яких перевищує 500 кв м, – 2,7% розміру мінімальної заробітної плати (її розмір вводиться на законодавчому рівні станом на 1 січня звітного року).

Таблиця 3.6

Основні елементи податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки у Податковому кодексі України¹

Платники податку	Об'єкт оподаткування	Податкові ставки	Податкові пільги
Фізичні та юридичні особи, в т. ч. нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової нерухомості	Об'єкт житлової нерухомості	Для квартир (житлова площа до 250 м кв) і приватних будинків (житлова площа до 500 м кв) – 1% мінімальної заробітної плати	База оподаткування зменшується для квартири – на 120 м кв
		Для квартир (житлова площа більше 250 м кв) і приватних будинків (житлова площа більше 500 м кв) – 2,7% мінімальної зарплати	База оподаткування зменшується для житлового будинку – на 250 м кв

Тим часом пільги зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в Податковому кодексі України розглядаються у двох ракурсах – зменшення бази оподаткування об'єктів житлової нерухомості та повне або часткове звільнення від сплати податку. Зокрема, в першому випадку база оподаткування об'єкта житлової нерухомості зменшується: для квартири – на 120 кв м і для житлового будинку – на 250 кв м. Цей підхід є «квазіпільгою» щодо осіб, які, зважаючи на низький рівень доходів і не велику площу об'єктів житлової нерухомості, не будуть спроможні сплачувати даний податок (зокрема, пенсіонери, ветерани війни, люди з особливими потребами, громадяни, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи та безробітні).

Для побудови економіко-математичної моделі прогнозування результатів впровадження в Україні податку на нерухомість запропонуємо альтернативні елементи оподаткування, для чого необхідно скористатися даними Головного управління статистики у Тернопільській обл. щодо кількості квартир і приватних будинків житлового фонду, їх середньої загальної площі (додатки П, Р, С). На рис. 3.9 подано кількість квартир житлового фонду в Тернопільській обл.

¹ Примітка. Побудовано на основі Податкового кодексу України.

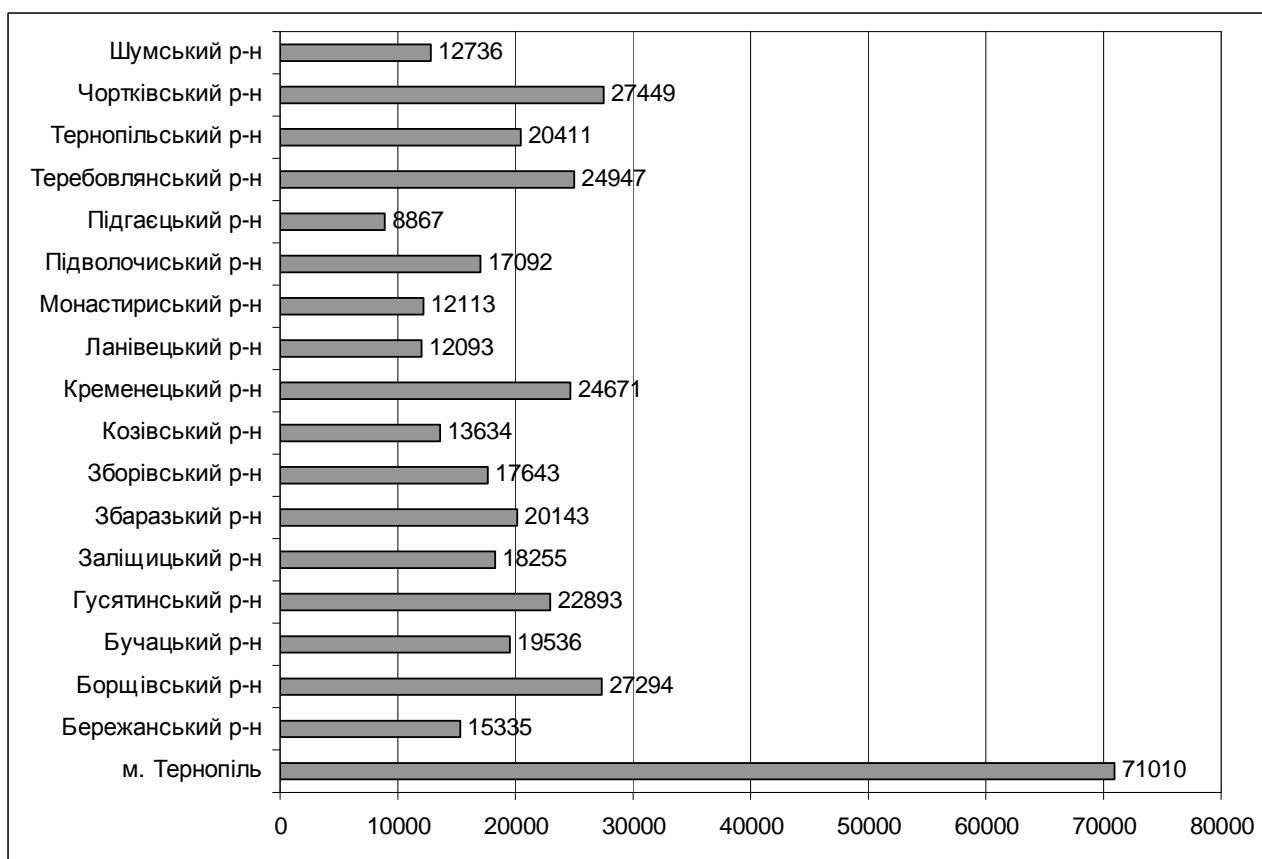


Рис. 3.9. Кількість квартир житлового фонду в Тернопільській обл., од¹

Аналіз кількості квартир житлового фонду в Тернопільській обл. (рис. 3.9 і додатки П, Р) дає змогу зробити наступні висновки:

1) Найбільше квартир житлового фонду фіксуємо в м. Тернополі (71010 од, або 18,4%), Чортківському (27449 од, або 7,1%) і Борщівському районах (27294 од, або 7,1%), а найменше – у Монастириському (12113 од, або 3,1%), Лановецькому (12093 од, або 3,1%) та Підгаєцькому районах (8867 од, або 2,3%).

2) Характеристика аналогічних показників за групами наступна:

– для однокімнатних квартир житлового фонду максимальне значення фіксуємо в м. Тернополі (15344 од, або 31,2%), Чортківському (3206 од, або 6,5%) та Теребовлянському районах (3009 од, або 6,1%), а мінімальне – у Козівському (1153 од, або 2,3%), Лановецькому (834 од, або 1,7%) та Шумському районах (541 од, або 1,1%);

– для двокімнатних квартир житлового фонду максимальне значення фіксуємо в м. Тернополі (29881 од, або 20,9%), Теребовлянському (11145 од, або 7,8%) і Чортківському районах (10717 од, або 7,5%), а мінімальне – у Підгаєцькому (3523 од, або 2,5%), Лановецькому (2603 од,

¹ Примітка. Побудовано на основі даних Головного управління статистики в Тернопільській обл.

або 1,8%) та Шумському районах (2485 од, або 1,7%);

– для трикімнатних квартир житлового фонду максимальне значення фіксуємо в м. Тернополі (22337 од, або 16,0%), Збаразькому районі (10759 од, або 7,7%) і Борщівському районі (10008 од, або 7,2%), а мінімальне – у Козівському (4387 од, або 3,1%), Монастириському (3796 од, або 2,7%) та Підгаєцькому районах (3261 од, або 2,3%);

– для чотирикімнатних квартир житлового фонду максимальне значення фіксуємо в Кременецькому (5385 од, або 10,8%), Тернопільському (3891 од, або 7,8%) і Чортківському районах (3525 од, або 7,1%), а мінімальне – у Зборівському (1371 од, або 2,8%), Монастириському (1223 од, або 2,5%) та Підгаєцькому районах (762 од, або 1,5%);

– для п'ятикімнатних квартир житлового фонду максимальне значення фіксуємо в Лановецькому (651 од, або 19,0%), Тернопільському (461 од, або 13,5%) і Кременецькому районах (436 од, або 12,7%), а мінімальне – у Зборівському (38 од, або 1,1%), Теребовлянському (34 од, або 1,0%) та Підгаєцькому районах (18 од, або 0,5%);

– для шестикімнатних і більше квартир житлового фонду максимальне значення фіксуємо в Тернопільському (329 од, або 28,2%), Чортківському (166 од, або 14,2%) та Кременецькому районах (101 од, або 8,7%), а мінімальне – у Підволочиському (12 од, або 1,0%), Зборівському (9 од, або 0,8%) і Підгаєцькому районах (6 од, або 0,5%).

На рис. 3.10 відображено середню загальну площу квартир житлового фонду в Тернопільській обл.

Аналіз середньої загальної площі квартир житлового фонду в Тернопільській обл. (рис. 3.10 і додатки П, С) дає змогу зробити наступні висновки:

1) Найбільшу середню загальну площу квартир житлового фонду фіксуємо у Тернопільському (67,67 м кв), Лановецькому (65,15 м кв) і Кременецькому районах (64,68 м кв), а найменшу – в Борщівському (59,00 м кв) і Бережанському районах (58,69 м кв), м. Тернополі (58,48 м кв).

2) Характеристика аналогічних показників за групами наступна:

– для однокімнатних квартир житлового фонду максимальне значення фіксуємо в Гусятинському (46,02 м кв), Монастириському (42,23 м кв) і Чортківському районах (38,89 м кв), а мінімальне – у Заліщицькому (33,20 м кв), Кременецькому (33,10 м кв) та Бережанському районах (31,02 м кв);

– для двокімнатних квартир житлового фонду максимальне значення фіксуємо в м. Тернополі (61,69 м кв), Монастириському (55,06 м кв) і Підгаєцькому районах (53,92 м кв), а мінімальне – у Козівському (48,71 м кв), Борщівському (47,67 м кв) та Буцацькому районах (46,43 м кв);

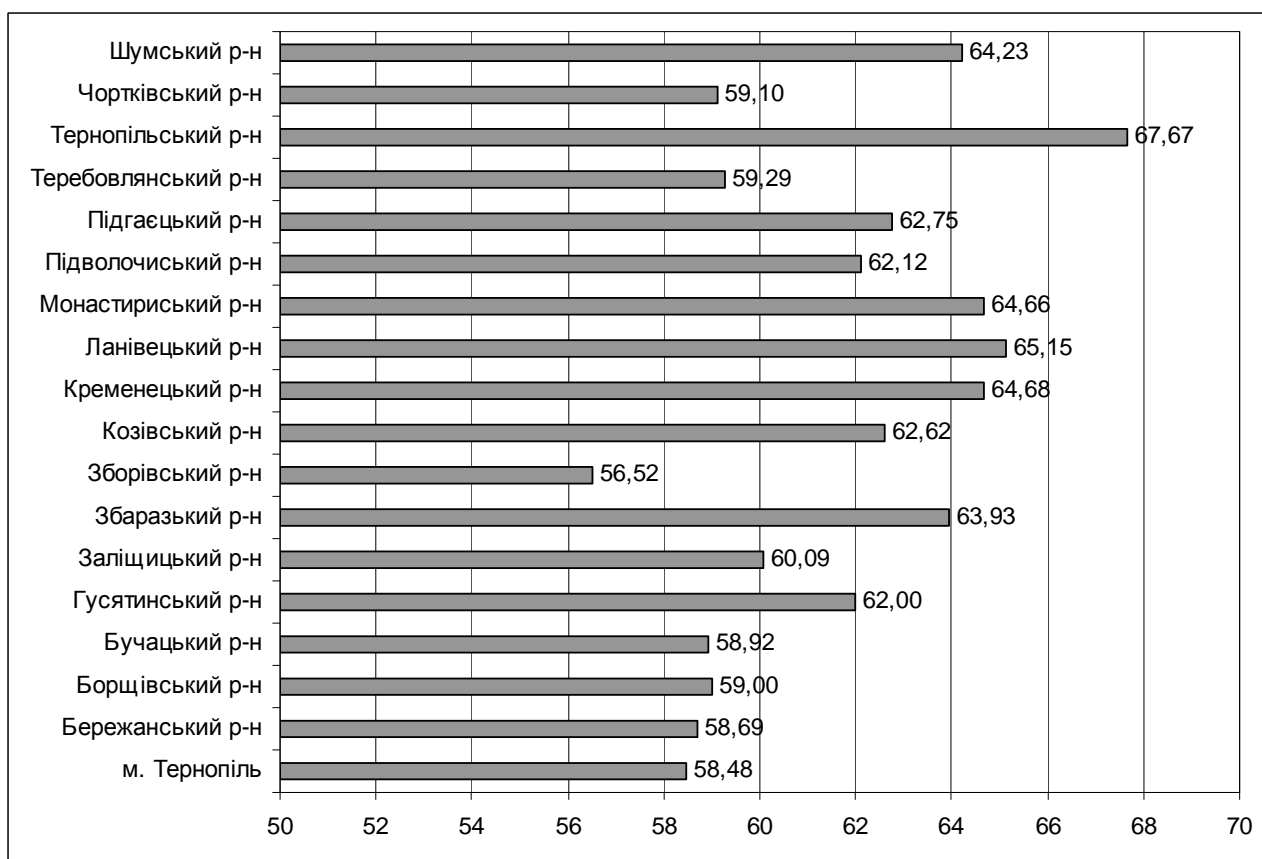


Рис. 3.10. Середня загальна площа квартир житлового фонду в Тернопільській обл., м кв¹

– для трикімнатних квартир житлового фонду максимальне значення фіксуємо в Монастириському (77,00 м кв), Підгаєцькому (74,48 м кв) і Козівському районах (74,12 м кв), а мінімальне – у Борщівському (63,41 м кв), Заліщицькому (62,85 м кв) та Чортківському районах (61,44 м кв);

– для чотирикімнатних квартир житлового фонду максимальне значення фіксуємо в Бережанському (97,61 м кв) і Монастириському районах (94,48 м кв), а також м. Тернополі (92,87 м кв), а мінімальне – у Чортківському (95,38 м кв), Борщівському (95,22 м кв) та Шумському районах (91,38 м кв);

– для п'ятикімнатних квартир житлового фонду максимальне значення фіксуємо в Підгаєцькому (191,39 м кв), Козівському (155,87 м кв) і Підволочиському районах (150,37 м кв), а мінімальне – у Борщівському (105,66 м кв), Шумському (86,89 м кв) та Лановецькому районах (74,53 м кв);

– для шестикімнатних і більше квартир житлового фонду максимальне значення фіксуємо в м. Тернополі (320,57 м кв), Зборівському (280,89 м кв) та Тернопільському районах (206,30 м кв), а мінімальне – у

¹ Примітка. Побудовано на основі даних Головного управління статистики в Тернопільській обл.

Буцацькому (133,81 м кв), Лановецькому (110,81 м кв) і Шумському районах (81,10 м кв).

У табл. 3.7 відображено кількість і середню загальну площу приватних будинків житлового фонду в Тернопільській обл.

Таблиця 3.7

Кількість і середня загальна площа приватних будинків житлового фонду в Тернопільській обл.¹

Адміністративно-територіальні одиниці	Кількість будинків, од	Середня загальна площа, кв м	У т. ч.	
			Житлова площа, кв м	Площа лоджій, балконів тощо, кв м
Тернопільська обл.	287064	83,89	54,99	0,39
м. Тернопіль	5682	79,03	46,35	1,08
Бережанський район	13388	67,95	44,79	0,42
Борщівський район	23921	67,95	45,37	0,39
Буцацький район	17292	67,55	44,73	0,04
Гусятинський район	20438	69,95	47,33	0,08
Заліщицький район	17649	63,07	43,79	0,02
Збаразький район	17493	74,17	49,59	0,21
Зборівський район	16453	61,05	40,14	0,10
Козівський район	12698	67,71	44,24	0,13
Кременецький район	21790	74,55	49,96	0,13
Лановецький район	11349	69,72	48,88	0,22
Монастириський район	11530	68,38	42,82	0,05
Підволочиський район	16024	66,84	47,03	0,08
Підгаєцький район	8168	117,68	95,30	0,24
Теребовлянський район	22119	67,48	44,92	0,06
Тернопільський район	18178	76,55	50,31	0,22
Чортківський район	20597	79,69	55,38	0,56
Шумський район	12277	66,80	44,39	0,01

Аналіз кількості та середньої загальної площі приватних будинків житлового фонду в Тернопільській обл. дає змогу зробити наступні висновки:

1) Найбільше приватних будинків житлового фонду фіксуємо в Борщівському (23921 од, або 8,3%), Теребовлянському (22119 од, або 7,7%) і Кременецькому районах (21790 од, або 7,6%), а найменше – у Монастириському (11530 од, або 4,0%) та Підгаєцькому районах (8168 од, або 2,8%), а також м. Тернополі (5682 од, або 2,0%).

2) Найбільшу середню загальну площу приватних будинків житлового фонду фіксуємо у Підгаєцькому (117,68 м кв) і Чортківському районах (79,69 м кв), а також м. Тернополі (79,03 м кв), а найменшу – в Заліщиць-

¹ Примітка. Побудовано на основі даних Головного управління статистики в Тернопільській обл.

кому (63,07 м кв), Зборівському (61,05 м кв) та Підгаєцькому районах (50,97 м кв).

Для побудови економіко-математичної моделі прогнозування результатів впровадження в Україні податку на нерухомість необхідно врахувати наступні теоретичні положення:

– По-перше, різниця між доходами населення (середньомісячною номінальною заробітною платою найманих працівників) та податковими зобов'язаннями зі сплати податку на нерухомість має перевищувати прожитковий мінімум, тобто:

$$p_i - t_i \cdot (s_i - s_{0i}) \geq p_{\min}, \quad (3.1)$$

де:

p_i – доходи населення після оподаткування (зокрема, після сплати податку з доходів фізичних осіб, збору до Пенсійного фонду України та зборів до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування);

t_i – податкові ставки, диференційовані відповідно до кількості квартир і приватних будинків житлового фонду, а також їх середньої загальної площі;

s_i – середня загальна площа квартир і приватних будинків житлового фонду;

s_{0i} – неоподатковувана площа об'єктів нерухомості, диференційована відповідно до кількості квартир і приватних будинків житлового фонду;

p_{\min} – прожитковий мінімум, встановлений відповідно до бюджетно-податкового законодавства на поточний рік.

– По-друге, доцільно визначити оптимальний рівень неоподатковуваної площі, диференційованої відповідно до кількості квартир і приватних будинків житлового фонду, тобто:

$$s_{0i} \geq 0. \quad (3.2)$$

– По-третє, аналогічно до попередньої вимоги слід встановити адекватні ставки податків, що мають відповідати кількості квартир і приватних будинків житлового фонду та їх середній загальній площі, тобто:

$$t_i \geq 0. \quad (3.3)$$

Зазначимо, що перераховані передумови не є достатніми (зокрема, при побудові економіко-математичної моделі складно врахувати реальні доходи населення після оподаткування), проте необхідні для визначення тієї суми від надходження даного платежу, на яку в майбутньому слід розраховувати органам місцевого самоврядування. Тому в загальному вигляді економіко-математичну модель прогнозування результатів впровадження в Україні податку на нерухомість можна зобразити наступним чи-

НОМ:

$$z = \sum_{i=1}^n k_i \cdot t_i \cdot (s_i - s_{0i}) \rightarrow \max, \quad (3.4)$$

де:

z – обсяг надходження податку на нерухомість до місцевих бюджетів;

n – кількість груп (одно-, дво-, три-, чотири-, п'яти-, шестикімнатні та більше квартири та приватні будинки);

k_i – кількість об'єктів групи (кількість квартир і приватних будинків житлового фонду).

При обмеженні:

$$\begin{cases} p_i - t_i \cdot (s_i - s_{0i}) \geq p_{\min} \\ s_{0i} \geq 0 \\ t_i \geq 0 \end{cases}. \quad (3.5)$$

На основі викладених методологічних підходів на рис. 3.11 схематично зображено алгоритм механізму справляння податку на нерухомість.

Слід відзначити, що побудована економіко-математична модель уніфікована для будь-яких об'єктів нерухомості житлового фонду. Тобто підставляючи в неї ті чи інші аналітичні показники, можна розрахувати податкові ставки й визначити оптимальний рівень неоподатковуваної площі не тільки для квартир та приватних будинків житлового фонду, а й для будинків садибного типу, садових і дачних будинків. Відтак буде охоплена практично вся база оподаткування даного платежу, оскільки платниками податку на нерухомість виявляться як пересічні мешканці територіальних громад із доходами вище прожиткового мінімуму, так і заможні громадяни – власники елітної нерухомості. При цьому механізм його справляння не повинен зачепити соціально незахищені верстви населення (це пов'язано з умовою, за якою різниця між доходами населення та податковими зобов'язаннями зі сплати податку на нерухомість має перевищувати прожитковий мінімум). Останнє положення є своєрідною «квазіпільгою» щодо осіб, які, зважаючи на низький рівень доходів і велику площу об'єктів нерухомості житлового фонду, не будуть спроможні сплачувати податковий платіж (наприклад, пенсіонери, ветерани війни, люди з особливими потребами, громадяни, котрі постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, безробітні).

Отож, у результаті прогнозування результатів впровадження в Україні податку на нерухомість, у т. ч. побудови відповідної економіко-математичної моделі, констатуємо наступне:

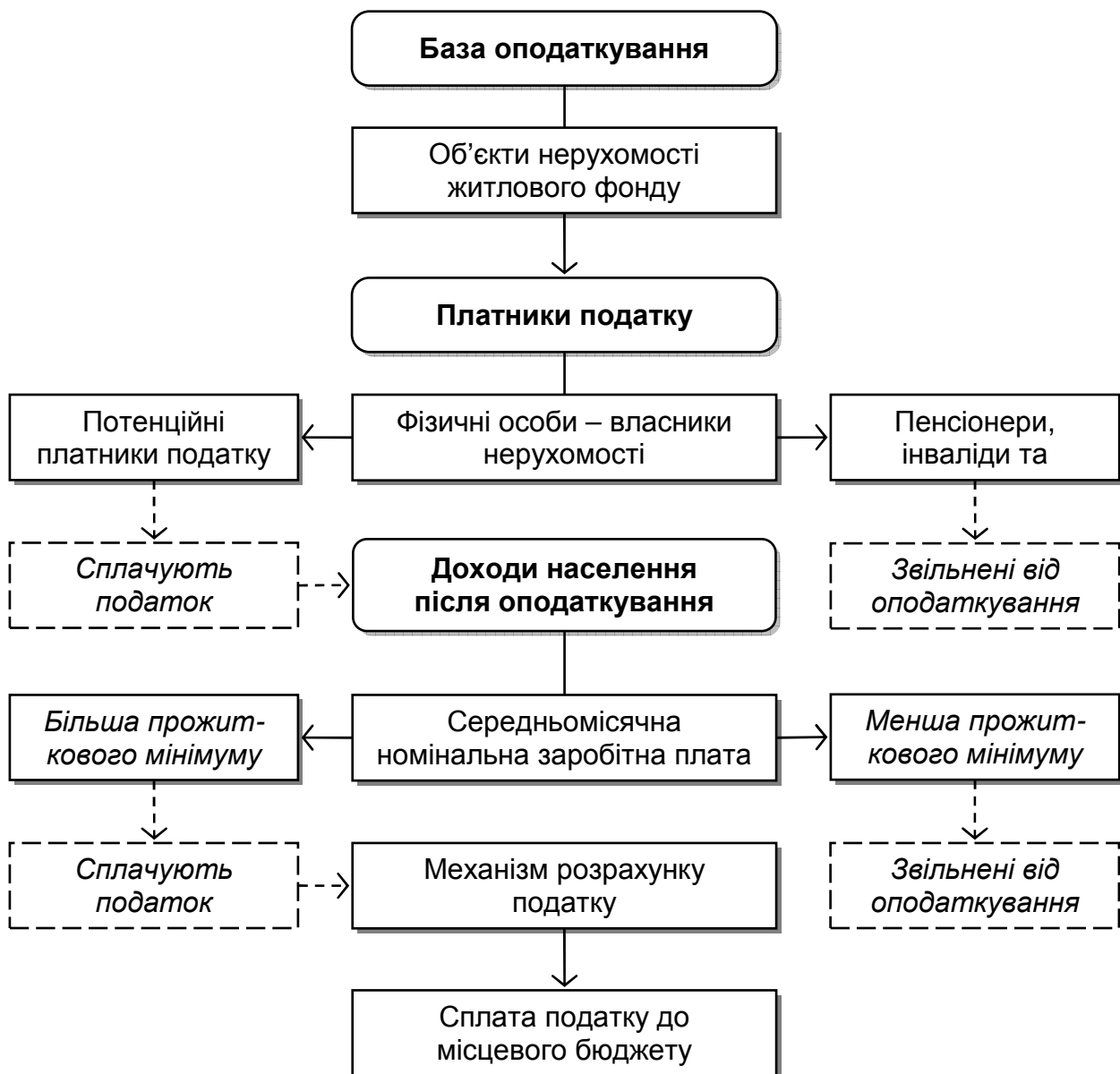


Рис. 3.11. Алгоритм механізму справляння податку на нерухомість

1) Згідно з імперативними правилами місцевого оподаткування, податок на нерухомість повинен виконувати фіскальну функцію, тобто обсяг його надходження має бути достатнім для фінансового забезпечення місцевого самоврядування. Проте без імплементації у механізмі справляння даного платежу соціальних пріоритетів, його існування в підсистемі місцевого оподаткування не буде прийнятним. Остання передумова полягає у впровадженні диференційованих розмірів податкових ставок (наприклад, у Бережанському районі для однокімнатних квартир їх доцільно встановити на рівні 14,18 грн/м кв, двокімнатних – 16,49 грн/м кв, трикімнатних – 17,69 грн/м кв, чотирікімнатних – 23,17 грн/м кв, п'ятикімнатних – 25,96 грн/м кв, для шестикімнатних і більше квартир – 35,09 грн/м кв, для приватних будинків – 12,61 грн/м кв) та різних комбінацій неоподаткованої площі для об'єктів нерухомості житлового фон-

ду (наприклад, у Бережанському районі для однокімнатних квартир їх доцільно встановити на рівні 18,89 м кв, двокімнатних – 38,80 м кв, трикімнатних – 58,35 м кв, чотирикімнатних – 90,18 м кв, п'ятикімнатних – 120,80 м кв, шестикімнатних і більше квартир – 166,08 м кв, для приватних будинків – 54,31 м кв) (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Економіко-математичні розрахунки прогнозування результатів впровадження в Тернопільській обл. податку нерухомість

Показники		Бережанський район	Тернопільський район	Чортківський район
Однокімнатні квартири	Неоподатковувана площа, м кв	18,89	21,29	26,75
	Ставки податку, грн/м кв	14,18	13,83	11,87
Двокімнатні квартири	Неоподатковувана площа, м кв	38,80	41,40	43,94
	Ставки податку, грн/м кв	16,49	17,67	18,29
Трикімнатні квартири	Неоподатковувана площа, м кв	58,35	53,23	55,57
	Ставки податку, грн/м кв	17,69	10,55	25,86
Чотирикімнатні квартири	Неоподатковувана площа, м кв	90,18	78,03	78,48
	Ставки податку, грн/м кв	23,17	12,71	34,12
П'ятикімнатні квартири	Неоподатковувана площа, м кв	120,80	125,17	108,85
	Ставки податку, грн/м кв	25,96	13,46	19,07
Шестикімнатні та більше квартири	Неоподатковувана площа, м кв	166,08	191,98	191,15
	Ставки податку, грн/м кв	35,09	12,24	6,53
Приватні будинки	Неоподатковувана площа, м кв	54,31	57,59	55,02
	Ставки податку, грн/м кв	12,61	9,25	5,84

2) Впровадження податку на нерухомість потребує законодавчого встановлення вимоги, відповідно до якої власників об'єктів нерухомості житлового фонду звільнятимуть від оподаткування, якщо різниця між їхніми доходами та податковими зобов'язаннями зі сплати даного платежу не перевищуватиме прожиткового мінімуму. Так, згідно із Закон України «Про Державний бюджет України на 2010 рік» від 27 квітня 2010 р. №2154-VI прожитковий мінімум було встановлено на рівні 875 грн. При цьому середньомісячна номінальна заробітна плата найманих працівни-

ків у більшості районах Тернопільської обл. не набагато переважала його розмір. Тому цілком логічним видається той факт, що справляння податку на нерухомість у цих регіонах не буде прийнятним. Натомість його впровадження в економічно розвинутих територіальних громадах стимулюватиме уряд підвищувати оплату праці.

3) У більшості випадків місцеві податки та збори мають відповідати принципів місцевого оподаткування «послуги – оплата». Відтак ці судження не повинні стати винятком для податку на нерухомість. «Широке використання оподаткування майна як джерела місцевих фінансів відображає його використання як інструменту оподаткування вигоди, особливо коли сутність суспільних благ є такою, що вигоди отримують безпосередньо власники нерухомого майна»¹, – відзначив американський економіст Річард А. Масгрейв у книзі «Суспільні фінанси і суспільний вибір» (1999 р.). За розрахунками, обсяг надходження цього платежу до бюджету Тернопільського району збільшить бюджетні доходи у понад 20%. При цьому фінансові ресурси від його справляння необхідно спрямовувати на благоустрій територій населених пунктів, тобто за рахунок надходження податку на нерухомість фінансувати розвиток зелених насаджень, організацію санітарного очищення територій, роботу з утворення об'єктів рекреаційного призначення, ремонт доріг внутрішньогосподарського користування, утримання об'єктів благоустрою.

4) Вітчизняні вчені-економісти пропонують оподатковувати незавершені об'єкти нерухомості житлового фонду, будівництво яких перевищує певний проміжок часу від моменту його початку (наприклад, у межах від двох до п'яти років залежно від призначення тих чи інших об'єктів нерухомості). Такий підхід буде ефективним із точки зору запобігання ухиленню від оподаткування шляхом зволікання з терміном завершення будівництва. Натомість для населення, з метою стимулювання участі в іпотечному кредитуванні житла, може бути передбачена система податкових пільг у вигляді вирахування суми за іпотечними кредитами з бази оподаткування податку на нерухомість або суми, що підлягає сплаті за даним платежем (різні варіанти таких пільг нині використовують у зарубіжній практиці майнового оподаткування).

5) Враховуючи сучасний стан і перспективи розвитку ринку нерухомості в Україні, необхідно чітко окреслити часовий період, у межах якого потрібно здійснити перехід до оподаткування нерухомості фізичних осіб. На нашу думку, він має не перевищувати трьох років і складатися з кількох етапів. Зокрема, на першому етапі слід провести експеримент із

¹ Б'юкенен Дж. М. Суспільні фінанси і суспільний вибір: Два протилежні бачення держави / Дж. М. Б'юкенен, Р. А. Масгрейв. – К. : Вид. дім «КМ академія», 2004.

впровадження податку на нерухомість у різних за географічним розташуванням й економічним потенціалом регіонах (наприклад, у Вінницькій, Волинській, Донецькій, Миколаївській, Тернопільській, Харківській, Чернівецькій і Черкаській областях). Під час другого етапу потрібно здійснити повноцінний перехід до впровадження цього платежу в усіх адміністративно-територіальних одиницях за наступними напрямками (табл. 3.9). При цьому даний платіж має стати важливим інструментом справедливого перерозподілу суспільних послуг на місцевому рівні, а не важелем спрямування проти власника та власності.

Таблиця 3.9

Напрямки підготовки до впровадження податку на нерухомість

Напрямки	Характеристика
Здійснення матеріально-технічного і кадрового забезпечення	Забезпечення комп'ютерною та оргтехнікою. Підготовка кваліфікованого персоналу для ведення реєстру об'єктів нерухомості житлового фонду
Створення реєстру нерухомості та розробка програмного забезпечення	Створення автоматизованої системи оподаткування нерухомості. Збір, введення, опрацювання й аналіз даних про об'єкти нерухомості житлового фонду
Здійснення аналітичних розрахунків	Аналіз результатів впровадження податкового платежу за групами платників і об'єктами оподаткування
Проведення роботи з громадськістю	Широкомасштабна масово-роз'яснювальна робота серед населення. Моніторинг громадської думки щодо впровадження податку на нерухомість

Незважаючи на достатньо прагматичну деталізацію податку на нерухомість як локального податкового платежу, його впровадження в Україні ймовірно через низку причин. Із одного боку, він має певні ознаки, які в межах традиційних міркувань зарубіжних та вітчизняних дослідників податкових фінансів вважають найприйнятнішими для підсистеми місцевого оподаткування (зокрема, до них належить низька мобільність його бази оподаткування, а також спроможність забезпечувати місцеві бюджети достатньо стабільними податковими доходами). З іншого боку, оскільки діяльність органів місцевого самоврядування спрямована на підвищення вартості об'єктів нерухомості житлового фонду, податок на нерухомість можна розглядати як своєрідну плату за надані суспільно значимі блага і послуги на місцевому рівні.

У той же час, для переходу до оподаткування нерухомості фізичних осіб необхідно сформулювати низку передумов. Насамперед, для побудови в Україні ефективної підсистеми майнового оподаткування слід активно розвивати ринок нерухомості шляхом його лібералізації, у т. ч. виведення з «тіньового» сектору економіки. Якщо у великих містах він функціонує достатньо стабільно, то в сільських населених пунктах об'єкти нерухомо-

сті житлового фонду продають епізодично, що не дає реальних можливостей для визначення ринкових цін на нерухоме майно. Натомість проведення експерименту в низці адміністративно-територіальних одиниць дасть змогу продемонструвати перспективність справляння даного платежу, а також виявити проблемні питання, що потребуватимуть нагального вирішення. Невиконання вказаних й інших умов може призвести до побічних проблем, окрім тих, які сьогодні є в країнах-членах ЄС із давніми традиціями цього виду оподаткування.

Додатки

Додаток А

Теорії оподаткування у фінансовій науці минулого та сучасності

Назва	Характеристика
І. Загальні теорії оподаткування	
Теорія обміну	Теорія визначає, що податки є результатом договору між громадянами та державою, відповідно до якого піддані сплачують кошти за підтримання правопорядку й інші послуги. При цьому ніхто не може відмовитися від сплати податків і користування тими благами, що надає держава. Тим часом цей «обмін» вигідний, оскільки уряд дешевше та краще охороняє громадян, ніж якби кожен робив це сам. Іншими словами, податкові платежі є своєрідною «ціною» суспільства за злагоду та мир. Зокрема, таких позицій дотримувалися англійський вчений Т. Гоббс і французький мислитель О. Мірабо
Атомістична теорія	Теорія виникла в епоху Просвітництва (XVII–XVIII ст.). С. де Вобан (1707 р.) і Ш. Монтеск'є (1748 р.) розглядали податки як плату, що вносить кожен громадян за охорону особистої та майнової безпеки. Насправді ніякого зв'язку між сплатою податків та вигодою нема. По-перше, неможливо встановити еквівалентність між сплаченими податками й тією сумою, яку платник отримує від діяльності або бездіяльності держави. По-друге, в даному випадку нема добровільної згоди, що має місце під час купівлі-продажу товарів. По-третє, суспільно значимі блага та послуги не визначають відповідно до конкретних осіб, оскільки не мають мінової вартості
Теорія насолоди	Швейцарський економіст Ж. Де Сисмонді в роботі «Нові початки політекономії» (1819 р.) розглядав податки як винагороду за захист. Відтак податкові платежі мають відповідати тій вигоді, яку отримує населення. Тобто за допомогою податків громадяни купують «насолуду» за право жити у цивілізованому суспільстві. Таким чином, Ж. Де Сисмонді в обґрунтуванні своїх позицій виклав теорію обміну в сучасному варіанті
Теорія податку як страхової премії	Ідеологами теорії були французький державний діяч А. Т'єр й англійський економіст Дж. Мак-Коллук. На їхню думку, податки – це страховий платіж, який сплачують державі в разі настання ризику. Платники податків залежно від величини доходів страхують власність від війни, пожежі, крадіжки. Проте, на відміну від страхування, податкові платежі сплачують не для того, щоб при настанні страхового випадку отримати відшкодування, а для фінансування витрат уряду зі забезпечення правопорядку
Теорія податково-ного нейтралітету	Теорія пов'язана з діяльністю англійських економістів А. Сміта та Д. Рікардо. Її прихильники розглядали податки як один із видів державних доходів, що спрямовують на покриття видатків. Зокрема, А. Сміт вважав, що уряд має забезпечити розвиток ринкової економіки, у т. ч. охороняти право власності. Для виконання цієї функції держава повинна мати достатні фінансові ресурси. Оскільки в ринкових умовах питома вага неподаткових доходів зменшується, то основним джерелом фінансування витрат мають бути податкові надходження

Кейнсіанська теорія	Теорія заснована на фундаментальних ідеях англійського економіста Дж. М. Кейнса. Її сутність полягає в тому, що податки є головним важелем регулювання економіки та складовою частиною її успішного розвитку. При цьому економічне зростання залежить від грошових заощаджень в умовах повної зайнятості, що практично неможливо досягти. Великі заощадження заважають економічному зростанню, оскільки є пасивним джерелом доходу. Тому для усунення негативних екстерналій зайві заощадження слід вилучити за допомогою податків
Теорія монетаризму	Податкову теорію монетаризму висунув проф. М. Фрідмен. На думку її автора, регулювання економіки необхідно здійснювати тільки через грошовий обіг, який залежить від кількості грошей і банківських відсоткових ставок. При цьому податкові платежі не відіграють таку важливу роль як у кейнсіанських економічних концепціях. У даному випадку податки, взаємодіючи з іншими функціональними механізмами ринкової економіки, впливають на грошовий обіг (наприклад, за рахунок їх сплати вилучають зайву кількість грошової маси з обігу)
Теорія економіки пропозиції	Теорія сформульована на початку 1980 рр. американськими вченими М. Бернсом, Г. Стейном та А. Лаффером більше, ніж кейнсіанська розглядає податки як один із чинників економічного розвитку. Її сутність полягає в тому, що оподаткування негативно впливає на підприємницьку діяльність й інвестиційну активність, що зрештою призводить до зменшення податкових надходжень. Тим часом зниження податкового навантаження може спричинити економічне зростання в державі
II. Приватні теорії оподаткування	
Теорія співвідношення прямого та непрямого оподаткування	У період раннього Середньовіччя податкові системи були побудовані на прямому оподаткуванні (непрямі податки вважали такими, що негативно впливають на становище населення). Відповідно до ідей, що з'явилися в епоху Відродження, за допомогою непрямих податків можна встановити рівномірне оподаткування. Наприкінці XIX ст. зарубіжні науковці прийшли до єдиної точки зору про необхідність підтримання балансу між прямим і непрямим оподаткуванням, припускаючи, що прямі податки призначені для так званої «зрівняльної» мети, а непрямі – для отримання доходу
Теорія єдиного податку	Теорію єдиного податку неодноразово брали на озброєння політичні реформатори, тому вона здебільшого розглядає соціально-політичні проблеми, ніж податкові. Її прихильники стверджували, що після запровадження єдиного податкового платежу зменшиться бідність, підвищиться заробітна плата, в усіх галузях промисловості відбудеться зростання виробництва. Загалом же, єдиний податок – це винятковий податковий платіж на конкретний об'єкт оподаткування. При цьому як об'єкт оподаткування різні дослідники податкових фінансів пропонували землю, витрати, нерухомість, дохід, капітал тощо

Теорії пропорційного та прогресивного оподаткування	Великий вплив на економічні та позаекономічні аспекти оподаткування мала соціально-політична природа податків. Особливо це проявилось у співвідношенні теорій пропорційного та прогресивного оподаткування. Це було викликане тим, що податкова система об'єктивно відображає співвідношення класових і групових інтересів, соціальних сил, їх розстановку в суспільстві (зокрема, дане положення обґрунтоване за допомогою принципів рівності та справедливості)
Теорія перекидання податків	Основоположником теорії є англійський філософ Дж. Локк, який узагальнив висновок про те, що податки в кінцевому випадку стягують із власників землі. Наприкінці XIX ст. проф. Е. Селігман у книзі «Перекидання податків» (1892 р.) відзначив ключові положення перекидання податків, а саме: з продавця на покупця (при непрямому оподаткуванні) та з покупця на продавця (непрямі податки істотно обмежують попит, якщо ціна товару велика через високі ставки). Таким чином, для визначення тенденції перекидання податків необхідно враховувати їх природу й економічні екстерналії

Додаток Б
Фундаментальні наукові доробки з питань місцевого оподаткування
першої половини XIX ст. – кінця XX ст.

Автори	Праці
I. Перша половина XIX ст.	
В. С. Алєєв	Теорія і практика межових законів. – М., 1825.
М. Горлов	Теорія фінансів, 1841.
М. І. Тургенєв	Досвід теорії податків, 1818.
II. Друга половина XIX ст.	
В. П. Безобразов	Земські установи і самоврядування. – М., 1874.
А. Д. Градовський	Системи місцевого управління на заході Європи і в Росії – СПб., 1878. Історія місцевого управління в Росії. – СПб., 1899.
І. Гурвіч	Економічний стан російського села. – М., 1896.
А. О. Ісаєв	Нариси теорії і політики податків, 1887. Наші фінанси і прибутковий податок, 1887. Минуле і майбутнє російського господарства. – СПб., 1896.
М. Ковалевський	Громадське землеволодіння. – М., 1877.
В. О. Лебедєв	Про земельні податки, 1868. Фінансове право, 1882. Місцеві податки. Досвід дослідження теорії і практики місцевого оподаткування. – СПб., 1886. Міські фінанси і квартирний податок. – СПб., 1898.
В. Левицький	Задачі та методи науки про народне господарство. – Ярославль, 1890.
П. Мілюков	Спірні питання фінансової історії московської держави, 1893.
О. К. Нотович	Основи реформ місцевого і центрального управління. – СПб., 1882.
Ф. М. Панов	Місцеве управління. – СПб., 1886.
С. А. Приклонський	Нариси самоврядування земського, міського і сільського. – СПб., 1886.
Д. Цертельов	Чи потрібна реформа місцевого управління? – СПб., 1889.
М. М. Цитович	Місцеві витрати Прусії, 1898.
М. Щепкін	Бюджети трьох московських станів: купецького, міщанського і ремісничого. – М., 1865. Про міські податки в Москві. – М., 1878. Досвід вивчення суспільного господарства і управління міст. – М., 1882.
І. І. Янжул	Основні початки фінансової науки, 1899.
М. Ясно польський	Про географію розподілу доходів і витрат у Росії, 1898.
III. Перша половина XX ст.	
П. М. Аверков	Про місцеве самоврядування. – Астрахань, 1908.
В. П. Алексєєв	Міські та селищні бюджети. – М., 1929.
С. Г. Алексєєв	Місцеве самоврядування російських селян XVIII–XIX ст. – СПб., 1902.
Д. П. Боголепов	Короткий курс фінансової науки. – Харків, 1929.

М. І. Боголепов	Фінанси, уряд і суспільні інтереси. – СПб., 1907. Радянська фінансова система, 1945.
А. М. Борисов	Місцеві податки, збори і мито. – Харків, 1928.
А. Д. Брод	Земські фінанси напередодні реформи. – Казань, 1914.
А. І. Буковецький	Вступ до фінансової науки. – Л., 1929.
Б. Б. Веселовський	Волостне земство. – Пг., 1917. Децентралізація управління і задачі земства. – СПб., 1914. Муніципалізація і муніципальна політика в Росії. – СПб., 1914. Комунальне господарство в цифрах і діаграмах. – М., 1928.
П. П. Гензель	Новий вид місцевих податків. Оподаткування незаслуженого приросту цінності при міських установах в Англії, Америці, Німеччині та інших країнах. – СПб., 1902. Про заходи з поліпшення міських фінансів. – М., 1918. Система податків радянської Росії, 1924. Податки СРСР. – М., 1926. До питання про податкову політику СРСР, 1926. Місцеві податки. Теорія місцевого оподаткування. – М., 1927.
С. С. Глезін	Місцеві фінанси. – М., 1929.
Д. Ф. Головін	До питання про волостне земство. – СПб., 1912.
В. С. Голубєв	Проекти місцевої реформи, 1909. Роль земства в суспільному русі. – Ростов-на-Дону, 1905.
В. Григор'єв	Реформа місцевого управління при Катерині II. – СПб., 1910.
В. В. Гриньов	Місцеві податки і збори. Керівництво для фінорганів з обчислення та сплати місцевих податків і зборів. – М., 1933.
П. П. Гронський	Децентралізація і самоврядування. – СПб., 1913. Теорія самоврядування в російській науці. – СПб., 1914.
Д. В. Данілов	Місцеві податки і рента. – М., 1930. Місцеві податки і збори СРСР. – М., 1929.
М. Добриловський	Основи фінансової науки., 1934.
І. Жерніков	Місцеві бюджети УРСР. – Харків, 1926.
А. Журавльов	Нариси з муніципальної фінансової політики. – Пг., 1917.
А. Золотаревський	Місцеві фінанси. Законодавство. Циркуляри. Інструкції, 1925.
М. Кабанов	Про місцеве самоврядування. – Ростов-на-Дону, 1906.
І. Качевський	Місцеві податки і збори. – М., 1933.
М. І. Козачек	Місцеві податки і збори, 1925.
С. А. Котляревський	Бюджет СРСР. Як він складається, затверджується і виконується, 1925. Бюджетне право СРСР, 1925. Фінансове право СРСР, 1926. Бюджет і місцеві фінанси. – М., 1926.
Й. М. Кулішер	Комунальне оподаткування у Німеччині в його історичному розвитку. – Пг., 1914. Нариси фінансової науки. – Петроград, 1919.
М. М. Курчинський	Міські фінанси. Еволюція податкової системи у містах Пруссії наприкінці XIX – початку XX ст. – СПб., 1911.
А. Марков	Місцеві фінанси, 1918.
М. І. Мітіліно	Основи фінансової науки, 1929

В. Навроцький	Про поліпшення земських і міських фінансів. – СПб., 1913.
І. Х. Озеров	Великі міста, їх задачі та засоби управління. – М., 1906. Земське оподаткування і в чому повинна полягати його реформа. – М., 1906. Загальні принципи організації міських фінансів. – М., 1907. Наше земство. – М., 1908. Основи фінансової науки. – М., 1914.
М. Н. Петров	Комунальне господарство. – М., 1926.
Е. Полюдов	Волостний бюджет, 1925.
І. І. Попов	Самоврядування і земські установи. – М., 1905.
М. Ровінський	Принципи і методи побудови місцевого бюджету. – Смоленськ, 1924.
М. Селецький	Історія земського самоврядування в Росії до реформ Олександра II, 1905.
М. А. Сірінов	Земські та міські фінанси. – СПб., 1910. Земські податки. Нариси з господарства місцевих самоврядувань в Росії, 1915. Місцеві фінанси. – М., 1926.
М. Собольов	Нариси фінансової науки, 1925.
А. Соколов	Теорія податків, 1928.
М. Ф. Страдомський	Міста і земство. – Київ, 1905.
Я. Таргулов	Фінансова наука, 1919.
В. М. Твердохлебов	Місцеве оподаткування. – Одеса, 1909. Оподаткування міської нерухомості на Заході. – СПб., 1909. Новітні фінансові проблеми: 1914–1923 рр., 1923. Місцеві фінанси. – Одеса, 1919. Податки в іноземних державах, 1926.
Г. І. Тіктін	Нариси із загальної теорії суспільних фінансів. – Одеса, 1928. Основні організаційні принципи і системи публічного господарства, 1928.
А. А. Трівус	Податки як знаряддя економічної політики, 1925.
Л. В. Ходський	Основи держаного господарства. Курс фінансової науки. – СПб, 1913.
Є. Д. Чернеховський	Міські фінанси. – М., 1929.
IV. Друга половина XX ст.	
В. Ф. Абрамов	Російське земство: економіка, фінанси і культура. – М., 1996.
А. Л. Акімов	Суспільство без податків. – Л., 1961.
В. Л. Андрущенко	Фінансова думка заходу в XX столітті. – Львів, 2000.
А. М. Бірман	Нариси теорії радянських фінансів. – М., 1968.
Б. Г. Болдирев	Фінанси капіталізму. – М., 1990.
М. В. Васильєва	Місцеві бюджети в сучасних умовах. – М., 1987.
С. І. Винокур	Місцеві податки і збори. Практичний посібник для податкових працівників. – М., 1950.
Д. Гардер	Великобританія. Центральне і місцеве управління. – М., 1984.
А. В. Глухов	Місцеве самоврядування і його становлення в Росії. – Саранськ, 1999.

С. Б. Глушаченко	Місцеві органи влади й управління в Росії після Лютневої буржуазно-демократичної революції. – СПб., 1994.
В. В. Єремян	Місцеве самоврядування в Росії. – М., 1998.
М. П. Єрошкін	Місцеві державні установи в дореформеній Росії, 1985.
О. П. Кириленко	Місцеві бюджети України (історія, теорія, практика). – К., 2000. Місцеві фінанси. – К., 2006.
В. І. Кравченко	Місцеві фінанси України. – К., 1999. Фінанси місцевого самоврядування України. – К., 2000.
І. О. Луніна	Державні фінанси у перехідний період. – Харків, 2000.
В. А. Нардова	Міське самоврядування в Росії у 60 – початку 90 рр. XIX ст., 1984.
Л. П. Павлова	Місцеві бюджети капіталістичних країн. – М., 1972. Фінанси місцевих органів управління капіталістичних країн. – М., 1977.
Л. Ф. Писарькова	Московське міське суспільне управління з середини 1880 рр. до першої російської революції. – М., 1982.
Г. Б. Поляк	Бюджет міста. – М., 1978. Фінанси місцевих Рад. – М., 1991.
М. В. Постовий	Місцеве самоврядування: історія, теорія, практика. – М., 1995.
В. П. Слобожанин	Місцеві органи державного управління у Білорусії. – Мінськ, 1983.
В. М. Суторміна	Держава – податки – бізнес. – К., 1992.
К. Я. Чижов	Місцеві фінанси капіталістичних країн. – М., 1958.
І. А. Чичерова	Поняття місцевого самоврядування в російській юридичній науці. – М., 1995.
В. П. Шахеров	Місцеве селянське самоврядування в губернії Іркутськ наприкінці XVIII–XIX ст. – Іркутськ, 1997.
Н. А. Ширкевич	Місцеві бюджети. – М., 1991.
П. І. Шлемін	Місцеве самоврядування: Російський варіант. – М., 1993. Століпін і місцеве самоврядування. – М., 1992.
Н. В. Щербакова	Місцеве самоврядування в Росії: теорія і практика. – Ярославль, 1996.

Додаток В
Визначення категорії «податок» в інтерпретації зарубіжних
і вітчизняних науковців

Автор	Визначення
М. М. Алексеєнко	Із одного боку, один з елементів розподілу й одна зі складових частин ціни. З іншого боку, впровадження, справляння та використання податків є однією з функцій держави
В. Л. Андрущенко	Демократичні за процедурою встановлення, але примусові за формою стягнення платежі індивідів і корпорацій, призначені для трансферту фінансових ресурсів з приватного сектора в державний з метою фінансування суспільних, загальнонаціональних, урядових потреб способом, альтернативним емісії та позикам
О. І. Архіпов	Обов'язкові та безвідплатні платежі суб'єктів господарювання і населення органам державного управління
П. І. Багрій	Обов'язкові платежі в державний або місцевий бюджети, що вносять особи, підприємства, організації й установи
І. Бернар	Обов'язкове та безвідплатне вилучення засобів, що здійснюється державою або місцевими органами влади для фінансування суспільних видатків
Ю. А. Белік	Платежі, що стягує держава з підприємств, організацій і населення
Б. Г. Болдирєв	Обов'язкові платежі фізичних і юридичних осіб, які справляє держава
А. Б. Борисов	Обов'язковий безвідплатний платіж, який стягують з організацій і фізичних осіб у формі відчуження грошових засобів з метою фінансового забезпечення діяльності держави та муніципальних утворень
В. В. Буряковский	Встановлені вищим органом законодавчої влади обов'язкові платежі, що сплачують фізичні та юридичні особи в бюджет у розмірах і в терміни, передбачені законом
А. А. Бурячок	Встановлений державою обов'язковий збір з населення, підприємств, організацій і т. ін.
А. Вагнер	Примусові внески приватних господарств, які частково йдуть на покриття суспільних (державних) витрат
С. Ю. Вітте	Встановлені законом обов'язкові грошові внески населення на задоволення державних потреб
Д. Г. Гринчишин	Встановлений державою обов'язковий збір з населення
А. Г. Загородній	Система обов'язкових платежів підприємств, організацій і населення, що є одним із джерел доходів державного бюджету
М. Є. Заяц	Обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб в бюджет, які встановлює та примусово стягує держава у формі перерозподілу частини суспільного продукту
Ю. Б. Іванов	Обов'язкові платежі, які законодавчо встановлює держава, сплачують юридичні та фізичні особи в процесі розподілу і перерозподілу частини вартості ВВП й акумулюють у централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою функцій

Л. Л. Ігоніна	Обов'язковий та індивідуальний платіж, який стягують з організацій і фізичних осіб у формі відчуження грошових засобів з метою фінансового забезпечення діяльності держави та муніципальних утворень
С. І. Іловайський	Встановлені законом грошові внески приватних господарств на фінансові видатки держави
В. П. Кодацький	Своєрідна ціна монополістичної купівлі-продажу послуг державою при виконанні нею функцій
Г. А. Козлов	Обов'язкові платежі в державний чи місцевий бюджети, що стягують з як приватних осіб, так і підприємств й організацій
А. І. Крисоватий	Обов'язкові платежі, які законодавчо встановлює держава, сплачують юридичні та фізичні особи в процесі перерозподілу частини вартості ВВП й акумулюють у централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою функцій
Л. П. Кураков	Обов'язкові платежі, які стягує держава з фізичних і юридичних осіб
О. Я. Лазор	Обов'язкові платежі в державний або місцевий бюджети, які накладають на мешканців певної території, підприємства, організації та установи органи влади з метою покриття певних витрат
М. П. Леоненко	Обов'язкові внески платників до бюджету та позабюджетних фондів, розміри і терміни сплати яких регламентує податкове законодавство
В. М. Мельник	Система суспільних відносин перерозподілу створеного продукту, у ході яких проводять вилучення частини доходів юридичних і фізичних осіб на користь держави для її забезпечення та вторинного перерозподілу на користь інших юридичних і фізичних осіб, а також громадські потреби
П. В. Мельник	Законодавчо оформлена, примусова форма отримання державою частини вартості ВВП; фінансовий гарант ефективного виконання державою суспільних функцій та інструмент регулювання економічного розвитку
С. В. Мочерний	Частина національного доходу, що вилучає держава в населення через позаекономічний і економічний примус на еквівалентній основі з метою виконання соціально-економічних, політичних, правових функцій та досягнення військових цілей
Ф. Нітті	Частина багатства, яку громадяни віддають державі та місцевим органам для задоволення колективних потреб
І. Х. Озеров	Примусовий збір, що стягують з осіб, котрі знаходяться на відомій території для покриття загальних видатків держави
В. М. Пушкарьова	Обов'язкові, безвідплатні та безповоротні платежі суб'єктів господарювання і населення органам державного управління
С. М. Рукіна	Обов'язковий, індивідуальний і безвідплатний платіж до державного або місцевих бюджетів, який справляють у законодавчо встановленому порядку з юридичних та фізичних осіб
Е. Селігман	Примусовий збір, який стягує держава з окремих осіб для покриття видатків, пов'язаних із загальнодержавними потребами

О. М. Сліпушко	Система обов'язкових платежів підприємств, організацій і населення, які є одним з джерел формування доходів державного бюджету
А. Соколов	Примусовий збір, який стягує держава з окремих господарюючих осіб і господарств для покриття витрат або реалізації економічної політики без надання платникам спеціального еквівалента
В. С. Сухарський	Обов'язкові платежі у бюджет, які здійснюють юридичні та фізичні особи
І. Т. Тарасов	Постійні та правомірні збори держави з громадян, що використовують на покриття загальнодержавних видатків
А. Т'єр	Платіж страхівки, який сплачують піддані державі на випадок настання якого-небудь ризику
М. І. Фрідман	Примусові збори, які стягують на користь держави та не є платою за спеціальні послуги
Л. Штейн	Періодичні, встановлені законом внески громадян, зроблені ними відповідно до їхніх доходів на потреби держави
Л. І. Якобсон	Усі види доходів, які акумулює держава на регулярній основі за допомогою права примусу
І. І. Янжул	Односторонні економічні пожертвування громадян, які держава або інші суспільні групи стягують легальним шляхом і законним способом з їх приватного майна для задоволення необхідних суспільних потреб

Додаток Г
Визначення категорії «місцеві податки і збори» в інтерпретації
зарубіжних та вітчизняних науковців

Автор	Визначення
П. І. Багрій, С. І. Дорогунцов	Платежі населення й організацій, які надходять у місцеві бюджети
І. Бернар, Ж.-К. Коллі	Обов'язкове та безвідплатне вилучення засобів, що здійснюють місцеві органи влади для фінансування суспільних видатків
Б. Г. Болдирьов, Л. П. Окуньова	Податки, що справляють місцеві органи управління відповідної території та надходять у місцеві бюджети
А. Б. Борисов	Податки та збори, ставки яких встановлюють представницькі органи державної влади, а податкові суми надходять у доходи місцевих органів державної влади
В. Ф. Гарбузов	Обов'язкові платежі фізичних і юридичних осіб, які надходять у місцеві бюджети
А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк	Обов'язкові платежі юридичних осіб і громадян до місцевих бюджетів, які встановлюють органи місцевого самоврядування
М. Є. Заяц	Податки та збори, що встановлюють місцеві органи влади і зараховують у місцеві бюджети
Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десянюк	Обов'язкові податки та збори, що встановлюють органи влади базового рівня управління згідно із чинним законодавством України, є обов'язковими до сплати на території відповідних адміністративно-територіальних одиниць і зараховують у їх бюджети
Л. Л. Ігоніна	Податки, що встановлюють і вводять в дію представницькі органи місцевого самоврядування й обов'язкові для сплати на території відповідних муніципальних утворень
О. П. Кириленко	Обов'язкові внески до місцевих бюджетів, які здійснюють платники в порядку та на умовах, які визначені законами про оподаткування
І. В. Кравченко	Обов'язкові платежі, які згідно із законодавством запроваджують органи місцевого самоврядування на підпорядкованій їм території та повністю зараховують до місцевих бюджетів
А. І. Крисоватий	Обов'язкові платежі юридичних осіб і громадян до бюджетів місцевого самоврядування, які встановлюють місцеві ради
А. І. Крисоватий, О. М. Десянюк	Обов'язкові податки та збори, що встановлюють органи влади базового рівня управління згідно із законодавством України, є обов'язковими до сплати в межах відповідних адміністративно-територіальних одиниць і зараховують у їх бюджети
О. Д. Лазор, О. Я. Лазор	Обов'язкові безвідплатні платежі, які впроваджують місцеві ради відповідно до законодавства
М. Г. Лапуста, П. С. Нікольський	Податки та збори, що встановлюють органи місцевого самоврядування та обов'язкові до сплати на всій території відповідних муніципальних утворень
С. В. Мочерний	Податки, що надходять до місцевих бюджетів від юридичних і фізичних осіб, які отримують доходи, мають майно, продають товари та надають послуги на території певної адміністративної одиниці

О. Р. Романенко	Обов'язкові платежі, які встановлюють сільські, селищні та міські ради згідно із законодавством, справляють у межах відповідних адміністративно-територіальних одиниць і зараховують до їх бюджетів
С. М. Рукіна	Податкові зобов'язання юридичних і фізичних осіб, які запроваджують або органи місцевого самоврядування в межах їх компетенції, або вищестоящі законодавчі органи
Л. В. Ходський	Збір, який стягують на користь місцевого господарства з фізичних і юридичних осіб не за якісь визначені послуги, а в силу примусової влади над платниками

Додаток Д
Класифікація місцевих податків і зборів в інтерпретації
зарубіжних та вітчизняних науковців

Автор	Характеристика
В. Л. Андрущенко	<ul style="list-style-type: none"> – Прямі (наприклад, майновий, промисловий, земельний, прибутковий, корпоративний) і непрямі податки (наприклад, акцизи на бензин, алкогольні напої, споживання газу й електроенергії) – Надбавки до загальнодержавних податків і відрахування від них – Конгломерат податкових платежів (наприклад, на полювання, проведення зборів, місця для продажу квитків, утримання в чистоті вулиць, за причалювання суден)
О. П. Кириленко	<ul style="list-style-type: none"> – Власні місцеві податки, які запроваджують органи місцевого самоврядування та справляють тільки на певній території (наприклад, на прибуток корпорацій, майновий, земельний) – Надбавки до загальнодержавних податків і відрахування від них (визначає центральний уряд) – Податки, які справляють як плату за послуги, що надають органи місцевого самоврядування (наприклад, за користування електроенергією, газом, водопроводом, каналізацією) – Податки, які відображають політику органів місцевого самоврядування (наприклад, екологічний збір)
В. І. Кравченко	<ul style="list-style-type: none"> – Прямі (наприклад, промисловий, на нерухоме майно фізичних осіб, землю, автомобілі) і непрямі податки (наприклад, індивідуальні й універсальні акцизи на споживання предметів широкого вжитку) – Надбавки до загальнодержавних податків (наприклад, земельного) і відрахування від них (наприклад, на прибуток) – Податки фіскального характеру (наприклад, з власників собак, на заняття торгівлею, мисливство, рекламу)
Л. П. Павлова	<ul style="list-style-type: none"> – Прямі (наприклад, майновий, промисловий, на землю, автомобілі) і непрямі податки (наприклад, акцизи на бензин й алкогольні вироби, використання електроенергії та газу) – Надбавки до загальнодержавних податків і відрахування від них (наприклад, земельного, сільськогосподарського) – Інші місцеві податки (наприклад, на собак, заняття торгівлею, володіння транспортними засобами, за видачу ліцензій)
О. Р. Романенко	<ul style="list-style-type: none"> – Прямі реальні податки (наприклад, на нерухоме і рухоме майно, з власників транспортних засобів, екологічний) – Прямі податки з доходів (наприклад, на прибуток підприємств, зі спадщини та дарувань) – Непрямі податки на продаж (наприклад, на роздрібний продаж, продаж спиртних напоїв на розлив, споживання електроенергії, акцизи на бензин, тютюн, спиртні напої) – Збори та мито (наприклад, на будівництво службових будинків, за видачу ліцензій, прибирання сміття, паркування машин, користування спортивними й оздоровчими закладами, полювання, риболовлю, з власників собак)

Л. Л. Тарангул	<ul style="list-style-type: none"> – Прямі та непрямі податки, які запроваджують органи місцевого самоврядування та надходять до їх бюджетів (наприклад, промисловий, на нерухоме майно фізичних осіб, землю, автомобілі, універсальні акцизи на споживання предметів широкого вжитку) – Надбавки до загальнодержавних податків і відрахування від них (наприклад, земельного, на прибуток) – Податки фіскального характеру (наприклад, на заняття торгівлею, собак, володіння транспортними засобами, торгівлю алкогольними напоями, спадщину, мисливство, рибальство, з осіб, які володіють двома квартирами, за прибирання вулиць)
----------------	--

Додаток Е

Нормативно-правові документи, що регулювали функціональні механізми місцевого оподаткування до прийняття Податкового кодексу України

Назва	Дата	Номер	Дата введення в дію й інші примітки
I. Закони України			
«Про доповнення Декрету Кабінету міністрів України «Про місцеві податки і збори»	17.06.1993 р.	3293-XII	Із дня опублікування
«Про запровадження єдиного збору, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України»	04.11.1999 р.	1212-XIV	Із дня опублікування
«Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»	21.12.2000 р.	2181-III	Із 01.04.2001 р.
«Про внесення змін до деяких законодавчих актів України»	07.06.2001 р.	2515-III	Із дня опублікування
«Про внесення змін до деяких законів України за результатами парламентських слухань «Проблеми інформаційної діяльності, свободи слова, дотримання законності на стан інформаційної безпеки України»	13.09.2001 р.	2680-III	Із дня опублікування
«Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори»	20.03.2003 р.	641-IV	—
«Про внесення змін до деяких законів України»	03.04.2003 р.	703-IV	—
II. Декрет Кабінету Міністрів України			
«Про місцеві податки і збори»	20.05.1993 р.	56-93	Із дня опублікування
III. Укази Президента України			
«Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва»	03.07.1998 р.	727/98	Із дня опублікування
«Про впорядкування механізму сплати ринкового збору»	28.06.1999 р.	761/99	—
IV. Постанови Кабінету Міністрів України			
«Про затвердження переліку населених пунктів, віднесених до курортних»	28.12.1996 р.	38	—
«Про затвердження переліку населених пунктів, віднесених до курортних»	28.12.1996 р.	1576	—
«Про роз'яснення ст. 4 Указу Президента України від 28.06.1999 р. № 761»	14.07.2000 р.	962	—

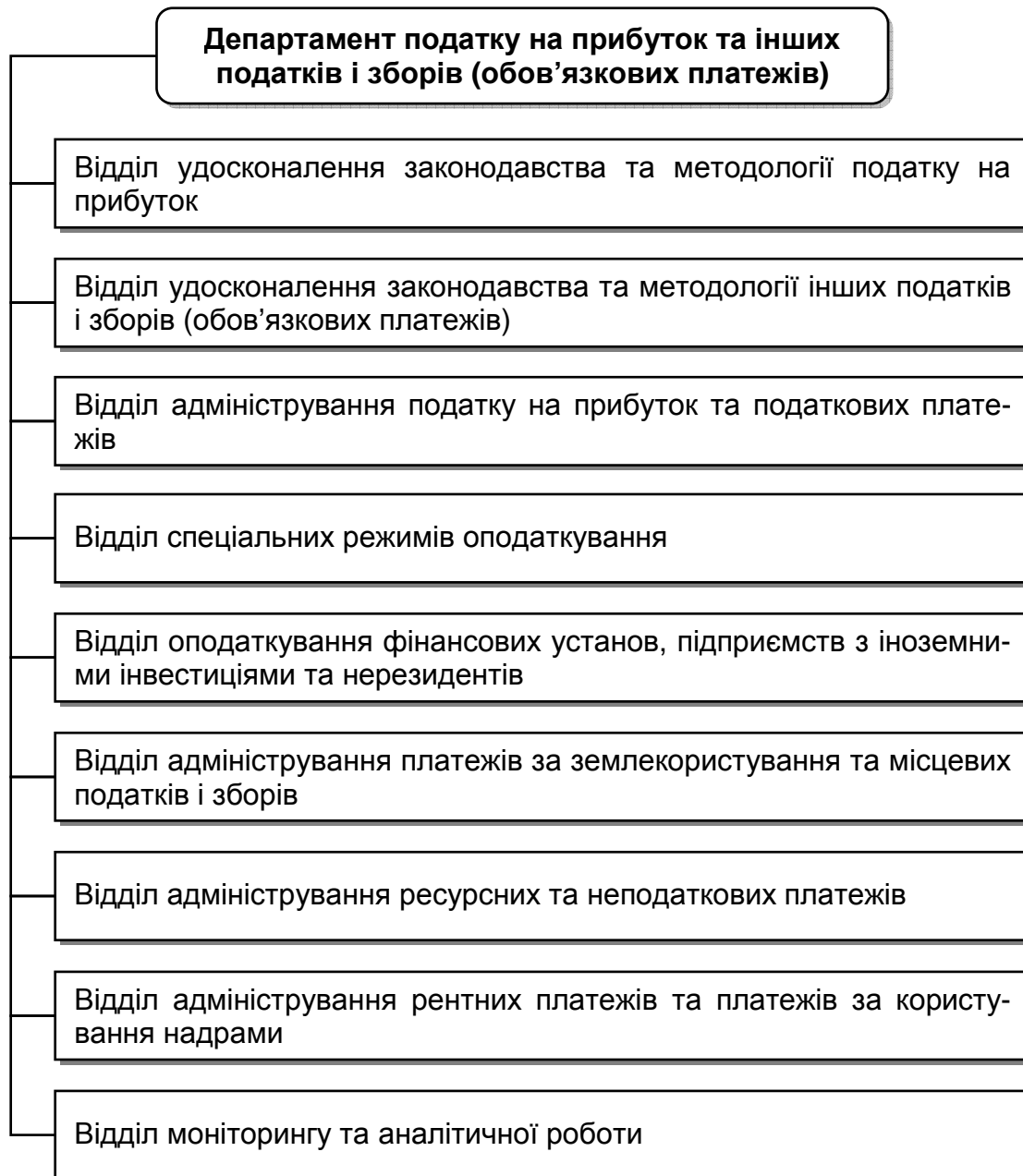
«Про затвердження Порядку перерахування субвенцій на фінансування пільг і субсидій населенню на оплату електроенергії природного та скрапленого газу і житлово-комунальних послуг»	24.01.2001 р.	52	–
«Про затвердження Тимчасового порядку розмежування земель права державної і комунальної власності»	01.08.2002 р.	1100	–
«Про затвердження у 2003 році в Автономній Республіці Крим у порядку експерименту справляння окремих місцевих зборів»	28.05.2003 р.	875	–
V. Накази Державної податкової адміністрації України			
«Про затвердження форм Зведеного розрахунку суми земельного податку, Довідки до уточненого Розрахунку та Порядку їх подання до органу державної податкової служби»	26.10.2001 р.	434	–
«Про затвердження Правил торгівлі на ринках»	26.02.2002 р.	57/188/84/ 105	Із 02.04.2002 р.
«Про затвердження форми податкового розрахунку збору за проведення гастрольних заходів»	24.12.2003 р.	620	–
«Про затвердження форми податкового розрахунку збору за право на використання місцевої символіки»	24.12.2003 р.	622	Зареєстрований в Мінюсті України від 08.01.2004 р. № 2/8601
«Про затвердження форми податкового розрахунку збору з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі»	24.12.2003 р.	623	Зареєстрований в Мінюсті України від 08.01.2004 р. № 10/8609
«Про затвердження форми податкового розрахунку податку з реклами»	24.12.2003 р.	624	Зареєстрований в Мінюсті України від 08.01.2004 р. № 3/8602
«Про затвердження форми податкового розрахунку комунального податку»	24.12.2003 р.	625	Зареєстрований в Мінюсті України від 08.01.2004 р. № 4/8603

Продовж. дод. Е

«Про затвердження форми податкового розрахунку збору за участь у бігах на іподромі»	24.12.2003 р.	626	Зареєстрований в Мінюсті України від 09.01.2004 р. № 11/8610
«Про затвердження форми податкового розрахунку ринкового збору»	24.12.2003 р.	627	Зареєстрований в Мінюсті України від 09.01.2004 р. № 12/8611
«Про затвердження форми податкового розрахунку курортного збору»	24.12.2003 р.	628	Зареєстрований в Мінюсті України від 09.01.2004 р. № 14/8613
«Про затвердження форми податкового розрахунку збору за парковку автотранспорту»	24.12.2003 р.	629	Зареєстрований в Мінюсті України від 09.01.2004 р. № 13/8612
«Про затвердження форми податкового розрахунку збору з власників собак»	24.12.2003 р.	630	Зареєстрований в Мінюсті України від 09.01.2004 р. № 15/8614

Додаток Ж

Організаційна структура департаменту податку на прибуток та інших податків і зборів (обов'язкових платежів) ДПА України



Додаток 3
Кількість структурних одиниць ДПС України в 2011 р., од¹

Адміністративно-територіальні одиниці	ДПІ у містах	ДПІ в районах у містах	ДПІ у районах	СДПІ	ОДПІ	МДПІ	Всього ДПІ	ДПА	Всього органів ДПС	Кількість відділень	У т. ч.	
											ОДПІ	МДПІ
АР Крим	6	–	5	1	3	1	16	1	17	7	5	2
Вінницька обл.	1	–	3	–	5	6	15	1	16	13	4	9
Волинська обл.	–	–	1	–	3	5	9	1	10	8	3	5
Дніпропетровська обл.	1	6	–	2	8	10	27	1	28	14	8	6
Донецька обл.	11	11	9	1	11	1	44	1	45	13	12	1
Житомирська обл.	1	–	2	–	3	8	14	1	15	10	1	9
Закарпатська обл.	1	–	5	–	3	2	11	1	12	3	–	3
Запорізька обл.	1	7	9	1	3	4	25	1	26	4	–	4
Ів.-Франківська обл.	2	–	11	–	3	–	16	1	17	1	1	–
Київська обл.	1	–	7	–	9	5	22	1	23	6	1	5
Кіровоградська обл.	–	–	–	–	4	4	8	1	9	14	4	10
Луганська обл.	6	2	4	1	5	4	22	1	23	11	4	7
Львівська обл.	3	6	20	1	–	–	30	1	31	–	–	–
Миколаївська обл.	–	4	4	1	4	5	18	1	19	7	2	5
Одеська обл.	2	4	5	1	3	7	22	1	23	11	2	9
Полтавська обл.	1	–	–	–	3	5	9	1	10	18	9	9
Рівненська обл.	1	–	1	–	3	5	10	1	11	8	3	5
Сумська обл.	1	–	–	–	–	6	7	1	8	12	–	12
Тернопільська обл.	–	–	4	–	1	6	11	1	12	6	–	6
Харківська обл.	–	9	4	1	5	4	23	1	24	13	6	7
Херсонська обл.	2	–	7	–	1	4	14	1	15	6	–	6
Хмельницька обл.	1	–	4	–	4	6	15	1	16	7	1	6

¹ Примітка. Побудовано на основі даних ДПА України.

Продовж. дод. 3

Черкаська обл.	2	–	16	–	4	–	22	1	23	–	–	–
Чернівецька обл.	1	–	8	–	1	1	11	1	12	2	1	1
Чернігівська обл.	1	–	14	–	2	3	20	1	21	3	–	3
м. Київ	–	10	–	1	–	–	11	1	12	–	–	–
м. Севастополь	–	4	–	–	–	–	4	1	5	–	–	–
Всього	46	63	143	11	91	102	456	27	483	197	67	130

Додаток И
Основні елементи місцевих податків і зборів відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України
«Про місцеві податки і збори»

Платники	Об'єкти оподаткування	Ставки	Термін сплати та перерахування до бюджету
1. Податок з реклами			
Юридичні особи та громадяни	Вартість послуг за встановлення та розміщення реклами	0,1% вартості послуг за розміщення одноразової реклами, а також 0,5% вартості послуг за розміщення реклами на тривалий час	Сплачують під час оплати послуг за встановлення та розміщення реклами. Термін перерахування до бюджету встановлюють органи місцевого самоврядування
2. Комунальний податок			
Юридичні особи, крім бюджетних установ, організацій, планово-дотаційних і сільськогосподарських підприємств	Наявність робітників, котрі знаходяться в трудових відносинах з підприємством	10% нмдг у місяць за кожного середньоспискового працівника підприємства	Сплачують у порядку, що визначили органи місцевого самоврядування
3. Збір за припаркування автотранспорту			
Юридичні особи та громадяни, котрі паркують автомобілі в спеціально обладнаних або відведених для цього місцях	Час парковки автотранспорту в спеціально обладнаних або відведених для цього місцях	3% нмдг у спеціально обладнаних місцях, а також 1% нмдг у відведених місцях	Сплачують водії на місці паркування автотранспорту. Термін перерахування до бюджету встановлюють органи місцевого самоврядування
4. Ринковий збір			
Юридичні особи та громадяни, які реалізують сільськогосподарську і промислову продукцію, інші товари	Торгові місця на ринках за кожний день торгівлі	20% мзп для громадян, а також 3 мзп для юридичних осіб	Справляють до початку реалізації продукції. Термін перерахування до бюджету встановлюють органи місцевого самоврядування

Юридичні особи усіх форм власності, їх філіали, відділення, представництва й інші відокремлені підрозділи, а також фізичні особи	Місця для торгівлі на ринках усіх форм власності за кожний день торгівлі	0,05–0,15 нмдг для фізичних осіб, а також 0,2–2 нмдг для юридичних осіб	Справляють до початку реалізації продукції. Термін перерахування до бюджету встановлюють органи місцевого самоврядування
5. Збір за видачу ордера на квартиру			
Особи, котрі отримують документ, що дає право на заселення квартири	Послуги, пов'язані з видачею документа, що дає право на заселення квартири	30% нмдг	Сплачують до бюджету через установи банків до одержання ордеру
6. Збір з власників собак			
Власники собак, котрі проживають у будинках державного та громадського житлового фонду або в приватизованих квартирах	Наявність собак (крім службових) у власності громадян	10% нмдг щорічно	Сплачують у порядку, що визначили органи місцевого самоврядування
7. Курортний збір			
Громадяни, котрі прибувають у курортну місцевість	Перебування громадян у курортній місцевості	10% нмдг	Справляють не пізніше трьох днів від дня прибуття в курортну місцевість. Термін перерахування до бюджету встановлюють органи місцевого самоврядування
8. Збір за участь у бігах на іподромі			
Юридичні особи та громадяни, які виставляють своїх коней на змагання комерційного характеру	Кожен кінь, виставлений на змагання комерційного характеру	3 нмдг	Справляє адміністрація іподрому до початку змагань. Термін перерахування до бюджету встановлюють органи місцевого самоврядування

9. Збір за виграш на бігах			
Особи, котрі виграли в грі на тоталізаторі на іподромі	Сума виграшу в грі на тоталізаторі на іподромі	6% від суми виграшу	Справляє адміністрація іподрому під час видачі виграшу. Термін перерахування до бюджету встановлюють органи місцевого самоврядування
10. Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі			
Особи, котрі беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі	Сума плати, яка визначена за участь у грі на тоталізаторі на іподромі	5% від суми плати, визначеної за участь у грі на тоталізаторі на іподромі	Справляє адміністрація іподрому під час придбання квитка на участь у грі. Термін перерахування до бюджету встановлюють органи місцевого самоврядування
11. Збір за право на використання місцевої символіки			
Юридичні особи та громадяни, які використовують місцеву символіку з комерційною метою	Використання символіки з комерційною метою	0,1% вартості виробленої продукції (робіт, послуг) для юридичних осіб. 5 нмдг для громадян-підприємців	Термін перерахування до бюджету встановлюють органи місцевого самоврядування. Сплачують до бюджету через установи банків
12. Збір за право на проведення кіно- і телезйомок			
Комерційні кіно- і телеорганізації, включаючи організації з іноземними інвестиціями та зарубіжні організації, які проводять зйомки, що потребують додаткових заходів	Проведення зйомок, що потребують від органів державної виконавчої влади додаткових заходів	Фактичні витрати на проведення зазначених заходів	Термін перерахування до бюджету встановлюють органи місцевого самоврядування. Сплачують до бюджету через установи банків

Додаток К

Основні елементи місцевих податків і зборів відповідно до Податкового кодексу України

Платники	Об'єкт оподаткування	База оподаткування	Пільги	Ставки	Строки сплати
1. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки					
Фізичні та юридичні особи, в т. ч. нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової нерухомості	Об'єкт житлової нерухомості	Житлова площа об'єкта житлової нерухомості	База оподаткування зменшується: для квартири – на 120 кв м; для житлового будинку – на 250 кв м	Для квартир (площа до 240 кв м) та житлових будинків (площа до 500 кв м) – до 1% мінімальної зарплати. Для квартир (площа більше 240 кв м) та житлових будинків (площа більше 500 кв м) – 2,7% мінімальної зарплати	Юридичні особи – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом. Фізичні особи – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення
2. Збір за місця для паркування транспортних засобів					
Юридичні особи, їх філії, фізичні особи – підприємці, які організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках	Земельна ділянка, спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах, тротуарах; комунальні гаражі, стоянки, паркінги, які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету	Площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів, які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету	–	Від 0,03% до 0,15% мінімальної заробітної плати за 1 кв м площі земельної ділянки	Сплачується авансовими внесками до 30 числа кожного місяця за місцем розташування спеціально відведеного місця для паркування. Остаточна сума збору сплачується у строки, визначені для квартального податкового періоду

3. Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності

Суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи – підприємці), їх відокремлені підрозділи, які отримують в установленому порядку торгові патенти	–	–	Не є платниками збору: аптеки державної та комунальної власності; підприємства споживчої кооперації і торгово-виробничі державні підприємства робітничого постачання; фізичні особи – підприємці, які провадять торговельну діяльність на ринках; фізичні особи – підприємці, які здійснюють продаж вироблених в підсобному господарстві продукції; фізичні особи – підприємці, які сплачують державне мито за нотаріальне посвідчення договорів про відчуження майна; суб'єкти господарювання, утворені організаціями інвалідів; інші особи	За провадження торговельної діяльності: на території Києва, обласних центрів – 0,08–0,4 мінімальної зарплати; на території Севастополя, міст обласного значення, райцентрів – 0,04–0,2 мінімальної зарплати; на території інших населених пунктів – до 0,1 мінімальної зарплати. За провадження торговельної діяльності нафтопродуктами і газом на заправних станціях – 0,08–0,4 мінімальної зарплати. За торгівлю валютними цінностями – 1,2 мінімальної зарплати. За здійснення діяльності у сфері розваг – від одного до двох розмірів мінімальної зарплати	За провадження торговельної діяльності з придбанням короткотермінового торгового патенту – не пізніше як за один календарний день до початку провадження діяльності. За провадження торговельної діяльності з надання платних послуг, здійснення торгівлі валютними цінностями – щомісяця не пізніше 15 числа, який передувє звітному місяцю. За здійснення діяльності у сфері розваг – щоквартально не пізніше 15 числа місяця, який передувє звітному кварталу
---	---	---	--	--	--

4. Туристичний збір					
Громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які перебувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної та міської ради про встановлення туристичного збору, та отримують послуги з тимчасового проживання	—	Вартість усього періоду проживання (ночівлі) за вирахуванням ПДВ	Платниками збору не можуть бути особи, які: постійно проживають у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір; особи, які прибули у відрядження; інваліди, діти-інваліди й особи, що супроводжують інвалідів I групи або дітей-інвалідів; ветерани війни; учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС; особи, які прибули за путівками та курсівками в санаторії та пансіонати	Від 0,5% до 1% до бази справляння збору	Сплачується авансовими внесками до 30 числа кожного місяця (у лютому до 28 (29)). Остаточна сума збору сплачується у строки, визначені для квартального податкового періоду

Додаток Л

Система аналітичних показників оцінки ефективності справляння місцевих податків і зборів

Показник	Алгоритм розрахунку	Аналітичні можливості
1. Інформування населення про надходження місцевих податків і зборів		
1.1. Податкові надходження		
Склад, структура та динаміка надходження місцевих податків і зборів	Величина відповідної статті, їх питома вага, зміна за роками тощо	Характеризує динаміку формування доходів місцевих бюджетів за рахунок надходження місцевих податків і зборів
Виконання планових показників надходження місцевих податків і зборів	Фактичні надходження/Планові надходження	Відображає стан платіжно-розрахункової дисципліни, а також реальність планових розрахунків надходження місцевих податків і зборів
Надходження місцевих податків і зборів у розрахунку на: – одного жителя країни, регіону	Сума податкових надходжень/Кількість населення	Свідчить про економічний потенціал країни та його середню величину
– одного платника податків	Сума податкових надходжень/Кількість платників податків	Свідчить про загальний економічний потенціал країни та середній внесок платника податків у фінансуванні суспільно значимих послуг
– одного працівника податкової служби	Сума податкових надходжень/Кількість працівників податкової служби	Показує ефективність діяльності органів ДПС України
– 1 грн витрат, пов'язаних з утриманням податкових органів	Сума податкових надходжень/Сума витрат на утримання податкових органів	Показує, яку суму надходжень приносить кожна гривня, витрачена на утримання органів ДПС України
Надходження місцевих податків і зборів від окремих видів економічної діяльності	Сума податкових платежів від окремих видів економічної діяльності/Сума податкових надходжень	Виявляє на які види економічної діяльності припадає найбільше податкове навантаження. Дає змогу уникнути несправедливості в підсистемі місцевого оподаткування

Надходження місцевих податків і зборів від окремих платників податків	Сума платежів платників податків/Сума податкових надходжень	Показує внесок кожного платника податків в загальній сумі надходжень місцевих податків і зборів
1.2. Інформування населення про напрями використання коштів місцевих бюджетів		
Величина, динаміка і структура видатків місцевих бюджетів за основними напрямками	Сума видатків за напрямками/Загальний обсяг видатків	Відображає найбільш вагомі статті витрат місцевих бюджетів, а також дає можливість встановити питому вагу соціальних видатків у них
Величина видатків місцевих бюджетів у розрахунку на: – одного платника податків	Сума видатків за напрямками/Кількість платників податків	У поєднанні з показником рівня податкових надходжень у розрахунку на одного платника податків дає можливість виявити рівень витрат, що відбувається внаслідок суспільного перерозподілу
– одного жителя країни в розрізі галузей сфери соціальних послуг	Сума видатків за напрямками/Кількість населення	Відображає середню вартість соціальних послуг, наданих органами місцевого самоврядування кожному жителю країни
Співвідношення між рівнем видатків та податкових надходжень у розрізі окремих видів економічної діяльності	Сума видатків за видами економічної діяльності/Сума податкових надходжень за видами економічної діяльності	Виявляє резерви зменшення податкового навантаження та уникнення додаткових витрат на перерозподіл податкових надходжень
2. Податкова освіта		
У розрахунку на 1000 платників податків: – динаміка семінарів, конференцій, радіо- і телепередач	Кількість семінарів, конференцій, радіо- і телепередач*1000/Кількість платників податків	Характеризує доступність податкової інформації з питань місцевого оподаткування, а також активність роботи працівників органів ДПС України з платниками податків щодо підвищення рівня їх інформованості

– динаміка наданих консультацій	Кількість консультацій*1000/Кількість платників податків	Показує потребу і ступінь її задоволення у проведенні очних спілкувань з питань місцевого оподаткування
– рівень забезпеченості навчально-методичною літературою	Наявність, рівень доступності, метод «бібліотеки»	Характеризує наявність та доступність додаткових інформаційних джерел з питань місцевого оподаткування
3. Дотримання платниками податків вимог бюджетно-податкового законодавства		
Кількість та структура виявлених порушень	Кількість порушень за видами податкових платежів/Загальна кількість порушень	Відоображає вразливі сфери бюджетно-податкового законодавства з точки зору неоднозначності їх тлумачення, що спричиняє ухилення від оподаткування
Динаміка нарахованих штрафних санкцій, пені	Розмір нарахованих штрафних санкцій, пені	Дає можливість виявити стан і тенденції у сфері податкових правопорушень
Співвідношення штрафних санкцій та нарахованих податкових сум	Сума штрафних санкцій/Нараховані суми місцевих податків і зборів	Відоображає рівень покарання або добросовісності платників податків
Рівень та структура недоїмки за видами місцевих податків і зборів	Обсяг недоїмки за видами податкових платежів/Загальний обсяг недоїмки	Дозволяє виявити найменш сплачувані види місцевих податків і зборів, а також вживати цілеспрямованих заходів щодо їх уникнення
Рівень та структура недоїмки в розрізі платників податків	Обсяг недоїмки платників податків/Загальний обсяг недоїмки	Дає можливість виявити найбільших боржників, з'ясувати причини виникнення податкової заборгованості, вжити заходів щодо ліквідації недоїмки
4. Правовий захист платників податків		
Кількість поданих заяв щодо оскарження рішень податкових органів та їх позитивних рішень вищестоящими податковими органами або через судові інстанції	Кількість рішень на користь платників податків/Загальна кількість поданих скарг	Дає адекватну оцінку об'єктивності дій органів ДПС України
Кількість надісланих попереджень про можливість застосування фінансових санкцій до платників податків	Загальна кількість попереджень	Характеризує діяльність органів ДПС України щодо формування партнерських відносин з платниками податків

5. Простота здійснення процедур сплати місцевих податків і зборів та подання податкової звітності		
Затрати часу платників податків на сплату місцевих податків і зборів, оформлення та подання податкових документів	Обсяг затрат часу	Характеризує непряме податкове навантаження на платників податків та рівень зручності при сплаті місцевих податків і зборів
Умовні затрати платників податків на сплату місцевих податків і зборів, оформлення та подання податкових документів	Обсяг затрат часу*Умовний заробіток платників податків за годину	Дає умовне вартісне вираження непрямого податкового навантаження
Питома вага витрат на комп'ютеризацію податкових інспекцій у загальних витратах	Витрати на розробку, придбання програмних продуктів, оргтехніки/Загальний обсяг витрат	Відображає рівень технічного забезпечення органів ДПС України сучасними комп'ютерними технологіями
Співвідношення прямих і непрямих витрат	Прямі витрати на утримання податкових органів/Непрямі витрати, пов'язані зі сплатою податків	Характеризує загальний податковий тиск, пов'язаний з нарахуванням і сплатою податків
Кількість та питома вага податкових звітів в електронному вигляді	Кількість поданих декларацій, звітів в електронному вигляді/Загальна кількість поданих декларацій і звітів	Відображає рівень зручності здійснення податкових нарахувань та сплати місцевих податків і зборів
Наявність, простота та доступність здійснення прямих електронних платежів	Кількість прямих електронних платежів/Загальна кількість платежів	Показує загальні тенденції зміни непрямого податкового навантаження
6. Удосконалення підсистеми місцевого оподаткування		
Динаміка надходжень місцевих податків і зборів та їх граничних розмірів	Податкові на надходження і-го податку/Ставка і-го податку	Дає можливість порівняти динаміку надходжень місцевих податків і зборів та їх граничних розмірів
Питома вага місцевих податків і зборів у: – ВВП	Податкові платежі/ВВП	Відображає рівень податкового вилучення з результатів економічної діяльності
– національному доходу країни	Податкові платежі/Національний дохід	Відображає рівень податкового вилучення з результатів економічної діяльності

Додаток М
Надходження місцевих податків і зборів в Україні за 2003–2010 рр., млн грн¹

Місцеві податки і збори	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Податок з реклами	18,1	23,0	29,3	40,3	51,6	65,4	50,1	55,7
Комунальний податок	142,5	150,4	152,9	156,4	167,6	172,4	155,9	151,2
Готельний збір	70,4	–	–	–	–	–	–	–
Збір за припаркування автотранспорту	11,1	12,8	13,9	15,7	25,2	32,2	38,1	41,1
Ринковий збір	297,6	319,5	345,9	374,0	437,4	495,3	512,3	513,5
Збір за видачу ордера на квартиру	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1
Курортний збір	1,2	1,0	1,0	1,1	2,1	2,7	2,4	2,7
Збір за участь у бігах на іподромі	–	–	0,001	-0,001	–	–	–	–
Збір за виграш у бігах на іподромі	-0,014	0,001	0,001	0,003	0,003	0,002	–	–
Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі	0,002	0,002	0,003	0,006	0,010	0,002	0,0003	–
Збір за право використання місцевої символіки	7,5	9,8	13,9	17,0	17,0	22,0	21,3	27,1
Збір за право проведення кіно- і телезйомок	0,01	0,004	0,03	0,04	0,2	0,1	0,04	0,07
Збір за право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей	0,2	0,2	0,2	0,3	0,2	0,3	0,2	0,2
Збір за проїзд на території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон	9,4	–	–	–	–	–	–	–
Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	31,5	30,6	33,2	31,7	28,2	29,2	28,0	27,7
Збір із власників собак	0,3	0,3	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2
Збір на розвиток рекреаційного комплексу в АР Крим	-0,002	0,002	0,001	0,001	0,00004	–	–	–
Збір на розвиток пасажирського електротранспорту в АР Крим	2,0	6,2	5,9	5,3	0,1	–	–	–

¹ Примітка. Побудовано на основі даних Міністерства фінансів України.

Додаток Н

Право податкової ініціативи органів місцевого самоврядування в європейських країнах

[illegible]

Продовж. дод. Н

Люксембург	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–
Нідерланди	–	+	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Німеччина	–	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–	–	–	+	–
Норвегія	–	+	+	–	+	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Польща	+	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Португалія	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–	+	–	–	–	–
Румунія	–	–	–	–	+	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Словаччина	+	–	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Туреччина	+	–	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Угорщина	–	+	+	–	–	–	–	–	–	–	+	+	–	–	+	+	–	–	+	+
Фінляндія	+	–	+	–	+	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–	+
Франція	+	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–	+	–	+	–	–
Чехія	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–	–
Швейцарія	–	–	–	–	–	+	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Швеція	–	–	–	–	+	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–

Додаток П

Кількість і середня загальна площа квартир в Тернопільській обл.¹

Адміністративно-територіальні одиниці	Квартири											
	Однокімнатні		Двокімнатні		Трикімнатні		Чотирикімнатні		П'ятикімнатні		Шестикімнатні	
	Кількість квартир, од.	Середня загальна площа, м кв.	Кількість квартир, од.	Середня загальна площа, м кв.	Кількість квартир, од.	Середня загальна площа, м кв.	Кількість квартир, од.	Середня загальна площа, м кв.	Кількість квартир, од.	Середня загальна площа, м кв.	Кількість квартир, од.	Середня загальна площа, м кв.
Тернопільська обл.	49245	36,12	142891	53,09	139611	66,45	49786	86,71	3424	111,40	1165	183,73
м. Тернопіль	15344	35,14	29881	61,69	22337	64,42	3298	92,87	113	118,28	37	320,57
Бережанський р-н	2230	31,02	6377	49,23	4970	68,07	1607	97,61	94	127,43	57	170,98
Борщівський р-н	2932	38,46	9462	47,67	10008	63,41	4608	82,57	241	105,66	43	139,79
Бучацький р-н	2009	37,58	7492	46,43	6811	66,64	3111	83,31	65	125,22	48	133,81
Гусятинський р-н	2779	46,02	8654	53,38	8325	66,02	3054	87,46	65	144,75	16	203,19
Заліщицький р-н	1745	33,20	7228	51,37	6498	62,85	2572	89,41	120	116,41	92	167,80
Збаразький р-н	1343	35,59	5043	51,85	10759	65,23	2824	90,38	152	113,34	22	194,41
Зборівський р-н	2428	36,78	8437	51,23	5360	65,16	1371	86,42	38	141,53	9	280,89
Козівський р-н	1153	34,49	6247	48,71	4387	74,12	1661	92,71	147	155,87	39	197,10
Кременецький р-н	1898	33,10	5503	50,79	11348	65,74	5385	81,96	436	111,74	101	170,61
Лановецький р-н	834	34,50	2603	51,30	5869	66,85	2120	86,31	651	74,53	16	110,06
Монастириський р-н	2255	42,23	4666	55,06	3796	77,00	1223	94,48	126	115,34	47	185,34
Підволочиський р-н	1898	33,54	6820	52,44	5824	70,15	2455	88,41	83	150,37	12	204,25
Підгаєцький р-н	1297	34,96	3523	53,92	3261	74,48	762	95,89	18	191,39	6	285,67
Теребовлянський р-н	3009	33,32	11145	50,76	7921	72,27	2821	82,74	34	125,97	17	172,24
Тернопільський р-н	2338	33,96	6608	51,32	6784	69,85	3891	91,82	461	138,20	329	206,30
Чортківський р-н	3206	38,89	10717	51,82	9581	61,14	3525	82,70	254	116,40	166	213,21
Шумський р-н	547	35,27	2485	48,92	5772	62,87	3498	79,23	326	86,89	108	81,10

¹ Примітка. Побудовано на основі даних Головного управління статистики в Тернопільській обл.

Додаток Р
Кількість квартир житлового фонду в Тернопільській обл.¹

Адміністративно-територіальні одиниці	Квартири											
	Однокімнатні		Двокімнатні		Трикімнатні		Чотирикімнатні		П'ятикімнатні		Шестикімнатні	
	од.	%	од.	%	од.	%	од.	%	од.	%	од.	%
Тернопільська обл.	49245	100	142891	100	139611	100	49786	100	3424	100	1165	100
м. Тернопіль	15344	31,2	29881	20,9	22337	16,0	3298	6,6	113	3,3	37	3,2
Бережанський р-н	2230	4,5	6377	4,5	4970	3,6	1607	3,2	94	2,7	57	4,9
Борщівський р-н	2932	6,0	9462	6,6	10008	7,2	4608	9,3	241	7,0	43	3,7
Бучацький р-н	2009	4,1	7492	5,2	6811	4,9	3111	6,2	65	1,9	48	4,1
Гусятинський р-н	2779	5,6	8654	6,1	8325	6,0	3054	6,1	65	1,9	16	1,4
Заліщицький р-н	1745	3,5	7228	5,1	6498	4,7	2572	5,2	120	3,5	92	7,9
Збаразький р-н	1343	2,7	5043	3,5	10759	7,7	2824	5,7	152	4,4	22	1,9
Зборівський р-н	2428	4,9	8437	5,9	5360	3,8	1371	2,8	38	1,1	9	0,8
Козівський р-н	1153	2,3	6247	4,4	4387	3,1	1661	3,3	147	4,3	39	3,3
Кременецький р-н	1898	3,9	5503	3,9	11348	8,1	5385	10,8	436	12,7	101	8,7
Лановецький р-н	834	1,7	2603	1,8	5869	4,2	2120	4,3	651	19,0	16	1,4
Монастириський р-н	2255	4,6	4666	3,3	3796	2,7	1223	2,5	126	3,7	47	4,0
Підволочиський р-н	1898	3,9	6820	4,8	5824	4,2	2455	4,9	83	2,4	12	1,0
Підгаєцький р-н	1297	2,6	3523	2,5	3261	2,3	762	1,5	18	0,5	6	0,5
Теребовлянський р-н	3009	6,1	11145	7,8	7921	5,7	2821	5,7	34	1,0	17	1,5
Тернопільський р-н	2338	4,7	6608	4,6	6784	4,9	3891	7,8	461	13,5	329	28,2
Чортківський р-н	3206	6,5	10717	7,5	9581	6,9	3525	7,1	254	7,4	166	14,2
Шумський р-н	547	1,1	2485	1,7	5772	4,1	3498	7,0	326	9,5	108	9,3

¹ Примітка. Побудовано на основі даних Головного управління статистики в Тернопільській обл.

Додаток С

Середня загальна площа квартир житлового фонду в Тернопільській обл.¹

Адміністративно-територіальні одиниці	Квартири											
	Однокімнатні		Двокімнатні		Трикімнатні		Чотирикімнатні		П'ятикімнатні		Шестикімнатні	
	м кв.	%	м кв.	%	м кв.	%	м кв.	%	м кв.	%	м кв.	%
Тернопільська обл.	36,12	100,0	53,09	100,0	66,45	100,0	86,71	100,0	111,40	100,0	183,73	100,0
м. Тернопіль	35,14	97,3	61,69	116,2	64,42	96,9	92,87	107,1	118,28	106,2	320,57	174,5
Бережанський р-н	31,02	85,9	49,23	92,7	68,07	102,4	97,61	112,6	127,43	114,4	170,98	93,1
Борщівський р-н	38,46	106,5	47,67	89,8	63,41	95,4	82,57	95,2	105,66	94,9	139,79	76,1
Бучацький р-н	37,58	104,0	46,43	87,5	66,64	100,3	83,31	96,1	125,22	112,4	133,81	72,8
Гусятинський р-н	46,02	127,4	53,38	100,5	66,02	99,4	87,46	100,9	144,75	129,9	203,19	110,6
Заліщицький р-н	33,20	91,9	51,37	96,8	62,85	94,6	89,41	103,1	116,41	104,5	167,80	91,3
Збаразький р-н	35,59	98,5	51,85	97,7	65,23	98,2	90,38	104,2	113,34	101,7	194,41	105,8
Зборівський р-н	36,78	101,8	51,23	96,5	65,16	98,1	86,42	99,7	141,53	127,0	280,89	152,9
Козівський р-н	34,49	95,5	48,71	91,7	74,12	111,5	92,71	106,9	155,87	139,9	197,10	107,3
Кременецький р-н	33,10	91,6	50,79	95,7	65,74	98,9	81,96	94,5	111,74	100,3	170,61	92,9
Лановецький р-н	34,50	95,5	51,30	96,6	66,85	100,6	86,31	99,5	74,53	66,9	110,06	59,9
Монастириський р-н	42,23	116,9	55,06	103,7	77,00	115,9	94,48	109,0	115,34	103,5	185,34	100,9
Підволочиський р-н	33,54	92,9	52,44	98,8	70,15	105,6	88,41	102,0	150,37	135,0	204,25	111,2
Підгаєцький р-н	34,96	96,8	53,92	101,5	74,48	112,1	95,89	110,6	191,39	171,8	285,67	155,5
Теребовлянський р-н	33,32	92,3	50,76	95,6	72,27	108,8	82,74	95,4	125,97	113,1	172,24	93,7
Тернопільський р-н	33,96	94,0	51,32	96,7	69,85	105,1	91,82	105,9	138,20	124,1	206,30	112,3
Чортківський р-н	38,89	107,7	51,82	97,6	61,14	92,0	82,70	95,4	116,40	104,5	213,21	116,0
Шумський р-н	35,27	97,7	48,92	92,1	62,87	94,6	79,23	91,4	86,89	78,0	81,10	44,1

¹ Примітка. Побудовано на основі даних Головного управління статистики в Тернопільській обл.

Список використаних джерел

1. *Bird R.* Tax Policy and Economic Development / R. Bird. – The Johns Hopkins University Press, 1992. – 270 p.
2. Local Government Financing in Norway. – The Royal Norwegian Ministry of Local Government and Labour. – February, 1995. – 10 p.
3. *Musgrave R.* Who Should Tax, Where and What? / R. Musgrave // Tax Assignment in Federal Countries, ed. Charles E. McLure, Canberra: Centre for Research on Federal Fiscal Relations, Australian National University, 1983. – P. 2–19.
4. *Андрущенко В. Л.* Фінансова думка заходу в ХХ столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів / В. Л. Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – 303 с.
5. *Андрущенко В. Л.* Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 27–35.
6. *Анкинсон Э.* Лекции по экономической теории государственного сектора / Э. Анкинсон, Дж. Стиглиц. – М. : Аспект Пресс, 1995. – 577 с.
7. *Антоньєва Г. П.* Проблеми фінансового забезпечення місцевого самоврядування в Україні / Г. П. Антоньєва // Бюджетна реформа в Україні: проблеми та шляхи їх розв'язання : міжнар. наук.-практ. конференція. Київ, 25–26 травня 2001 р. – К., 2001. – С. 220–225.
8. *Артеменко В.* Про деякі підходи до реформування адміністративно-територіального устрою України / В. Артеменко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://csi.org.ua/?po=doc&doc_topic=710&lang=ukr&menu_id=793&lim_beg=10&id=26. – Назва з екрана.
9. *Б'юкенен Дж. М.* Суспільні фінанси і суспільний вибір: Два протилежні бачення держави / Дж. М. Б'юкенен, Р. А. Масгрейв. – К. : Вид. дім «КМ академія», 2004. – 175 с.
10. *Бланкарт Ш.* Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Пер. з нім. С. І. Терещенко та О. О. Терещенка. – К. : Либідь, 2000. – 654 с.
11. *Боголепов Д.* Краткий курс финансовой науки / Д. Боголепов. – Издательство «Пролетарий», 1925. – 281 с.
12. *Буряковський В. В.* Податки : навч. посіб. / В. В. Буряковський. – Дніпропетровськ : Пороги, 1998. – 611 с.
13. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2006 рік. Проект «Реформа місцевих бюджетів в Україні» / Щербина І. Ф., Рудик А. Ю., Бабич Т. С. та ін. – К., 2006. – 148 с.
14. *Велихов Л. А.* Основы городского хозяйства / Л. А. Велихов. – М. : Наука, 1996 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rels>.

obninsk.com/Cd/Sdc/free/edu/Lm/sup-01.htm. – Назва з екрана.

15. *Ганущак Ю.* Місцеві податки: плата за право голосу / Ю. Ганущак [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zn.kiev.ua/nn/show/597/53336/>. – Назва з екрана.

16. *Гензель П. П.* Система налогов Советской России / П. П. Гензель. – М. : Издательство «Экономическая жизнь», 1924. – 86 с.

17. *Гизевиус В.* Политика местного самоуправления в ФРГ / В. Гизевиус. – Бонн : Фонд Фридриха Эберта, 1995. – 145 с.

18. *Горохов В.* Проблемні питання та перспективи розвитку справляння місцевих податків і зборів / В. Горохов // Вісник податкової служби України. – 2004. – № 40. – С. 59–61.

19. *Грабовські М.* Реформи системи оподаткування в країнах Вишеградської групи та значення цих реформ для ситуації в Україні / М. Грабовські [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://led.org.ua/ukr/resources/library/examples/vishegrad/>. – Назва з екрана.

20. *Данилов Д. В.* Местные налоги и рента / Д. В. Данилов. – М. : Государственное финансовое издательство Союза ССР, 1930. – 87 с.

21. Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / За ред. Немеца Ю. і Райта Г. Переклад з англ. – К. : Основи, 1998. – 542 с.

22. *Довбенко М.* Теорія суспільного вибору / М. Довбенко // Економіка України. – 2004. – № 10. – С. 83–86.

23. Доклад руководящего комитета местных и региональных органов власти (CDLR) о местном финансировании в Европе [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rels.obninsk.com/rels/Limited/Nsub/Me/0101/vt-2.htm>. – Назва з екрана.

24. Економічна демократія та розвиток місцевого самоврядування в Україні : зб. наук. ст. / За ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/Table/jalilo23/002.htm>. – Назва з екрана.

25. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / Редкол. С. В. Мочерний та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – 848 с.

26. *Ермилов В. Г.* Проблемы доходной базы бюджетов субъектов федерации / В. Г. Ермилов // Финансы. – 2005. – № 8. – С. 17–21.

27. Загальні засади адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=60655&cat_id=42833. – Назва з екрана.

28. *Квасовський О. Р.* Проблемні аспекти формування податкових округів / О. Р. Квасовський, С. Д. Герчаківський // Світ фінансів. – 2004. –

№ 1 – С. 97–108.

29. *Кириленко О. П.* Місцеві бюджети України (історія, теорія, практика) : монограф. / О. П. Кириленко. – К. : НІОС, 2000. – 348 с.

30. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Вехов. Ради України 28 червня 1996 р. – К. : «Феміна», 1996. – 64 с.

31. *Кравченко В. І.* Місцеві фінанси України : навч. посіб. / В. І. Кравченко. – К. : Т-во «Знання», КОО, 1999. – 487 с.

32. *Крисоватий А. І.* Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монограф. / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371 с.

33. *Круш П. В.* Розвиток зовнішньої функції податкової діяльності Української держави в умовах глобалізації економіки / П. В. Круш, І. А. Максименко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2004. – № 3. – С. 93–97.

34. *Кулишер И. М.* Очерки финансовой науки / И. М. Кулишер. – Петроград : изд-во «Наука и школа», 1919. – 252 с.

35. *Лаврів М. Б.* Місцеві податки і збори як атрибут фінансової автономії органів місцевого самоврядування / М. Б. Лаврів // Регіональна економіка. – 2003. – № 3. – С. 197–207.

36. *Лебедев В. А.* Местные налоги. Опыт исследования теории и практики местного налогообложения / В. А. Лебедев. – СПб. : Типография А. М. Вольфа, 1886. – 583 с.

37. *Лексин И. В.* Доходная база местных бюджетов / И. В. Лексин, Т. В. Грицюк // Дайджест-финансы. – 2005. – № 4. – С. 33–41.

38. *Леонтьев М. Л.* Низовой бюджет и общественное хозяйство в деревне / М. Л. Леонтьев. – М. : Государственное Финансовое Издательство Союза ССР, 1929. – 119 с.

39. Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва «Про місцеві податки і збори» від 23 січня 2003 р. № 1-222/416 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtkt.com.ua/service/ukr/printversion.php>. – Назва з екрана.

40. *Луніна І. О.* Державні фінанси у перехідний період / І. О. Луніна. – Х. : «Форт», 2000. – 296 с.

41. *Малий І. Й.* Податки як інструмент державного регулювання економічних процесів / І. Й. Малий // Вісник ТАНГ. – 2000. – № 15. – Ч. 2. – С. 23–27.

42. *Міль Дж. С.* Про свободу: Есе / Пер. з англ. – К. : Видавництво Соломії Павличко «Основи», 2001. – 436 с.

43. *Мітіліно М. І.* Основи фінансової науки / М. І. Мітіліно. – К. : Державне видавництво України, 1929. – 395 с.

44. *Наєнко О.* Погляд на проект Закону України про місцеві податки і збори / О. Саєнко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uspishnaukraina.com.ua/uk/news/640.html>. – Назва з екрана.
45. Наказ ДПА України «Про стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року» від 7 квітня 2003 р. № 60 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/news.php3?9769>. – Назва з екрана.
46. Налоговая реформа в России: проблемы и решения : [В 2 т.]. (Т. 1). – М. : ИЭПП, 2003. – 395 с.
47. Налоговая реформа в России: проблемы и решения : [В 2 т.]. (Т. 2). – М. : ИЭПП, 2003. – 638 с.
48. *Немировський О. А.* Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» / О. А. Немировський [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rada.gov.ua:8080/pls/zweb_n/webproc34?id=&pf3511=13267&pf35401=24842. – Назва з екрана.
49. *Озеров И. Х.* Основы финансовой науки / И. Х. Озеров. – М. : Типография т-ва И. Д. Сытина, 1914. – 364 с.
50. *Оперенко Г. М.* Аналіз впливу регуляторного акту до проекту Закону України «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» / Г. М. Оперенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/news.php3?7853>. – Назва з екрана.
51. *Петриченко О.* Система місцевих податків і зборів в Україні / О. Петриченко // Вісник податкової служби України. – 2006. – № 17–18. – С. 44–53.
52. *Печуляк В.* Гармонізація відносин контролюючих органів у сфері оподаткування та платників податків як один із напрямів податкової політики України / В. Печуляк // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 4. – С. 130–134.
53. *Письменний В. В.* Адаптація зарубіжного досвіду оподаткування нерухомості у вітчизняну практику / В. В. Письменний // Формування єдиного наукового простору Європи та завдання економічної науки: матеріали III міжнар. наук.-практ. конф., 28–29 трав. 2009 р., Тернопіль. – Тернопіль: ТНЕУ, 2009. – С. 87–89.
54. *Письменний В. В.* Виконання бюджету Тернопільської області: стан, проблеми та шляхи їх розв'язання / В. В. Письменний, Т. В. Бородіца // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 1. – С. 140–143.
55. *Письменний В. В.* Зміна акцентів податкової політики в Україні на сучасному етапі державотворення / В. В. Письменний // Економічний і

соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез доповідей Сьомої міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених, 25–26 лют. 2010 р., Тернопіль. Ч. 2. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – С. 174–176.

56. *Письменний В. В.* Інституційні зміни системи розмежування повноважень в сфері місцевого оподаткування / В. В. Письменний // Вісник Львівської державної фінансової академії. – 2006. – № 10. – С. 49–56.

57. *Письменний В. В.* Концептуальні підходи до визначення сутності податку / В. В. Письменний // Наука молода. – 2009. – № 12. – С. 158–163.

58. *Письменний В. В.* Локальні податки і збори як економічна основа наповнення місцевих бюджетів / В. В. Письменний // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2005. – № 1. – С. 70–80.

59. *Письменний В. В.* Місцеві бюджети у фінансуванні соціально-культурного розвитку регіонів / В. В. Письменний // Наука молода. – 2010. – № 14. – С. 123–128.

60. *Письменний В. В.* Місцеві податки і збори у формуванні доходів бюджетів Тернопільської області / В. В. Письменний // Наука молода. – 2006. – № 6. – С. 109–113.

61. *Письменний В. В.* Місцеві податки та збори в проекті Податкового кодексу України / В. В. Письменний // Галицький економічний вісник. – 2007. – № 3. – С. 120–127.

62. *Письменний В. В.* Обґрунтування стимулюючої функції податків у державі з демократичними традиціями врядування / В. В. Письменний // Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах економічної нестабільності : матер. наук. конф. проф.-викл. складу. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – С. 133–137.

63. *Письменний В. В.* Оподаткування надмірного багатства у контексті зниження величини соціальної нерівності в суспільстві / В. В. Письменний // Фінансові важелі подолання бідності в Україні : монограф. / За ред. О. П. Кириленко. – Тернопіль : ТНЕУ, «Економічна думка», 2010. – 380 с.

64. *Письменний В. В.* Оподаткування нерухомого майна: зарубіжний практицизм, українські перспективи / В. В. Письменний // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. – 2004. – № 17. – С. 96–100.

65. *Письменний В. В.* Оцінка ефективності справляння місцевих податків і зборів / В. В. Письменний // Наукові записки. – 2006. – № 15. – С. 127–129.

66. *Письменний В. В.* Перспективи впровадження в Україні податку

на нерухомість / В. В. Письменний // Теорія & практика ринків. – 2009. – № 2. – С. 36–50.

67. *Письменний В. В.* Перспективи впровадження в Україні прогресивної форми оподаткування доходів фізичних осіб / В. В. Письменний // Вісник Львівської державної фінансової академії: Економічні науки. – 2009. – № 17. – С. 40–48.

68. *Письменний В. В.* Перспективи оподаткування надмірного багатства / В. В. Письменний // Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ : матер. наук. конф. проф.-викл. складу, 14 квіт. 2011 р., Тернопіль. – Тернопіль : Видавничий центр «Вектор», 2011. – С. 54–60.

69. *Письменний В. В.* Підвищення ефективності місцевого оподаткування / В. В. Письменний // Модернізація місцевих фінансів України в умовах економічних і соціальних трансформацій : монограф. / За ред. О. П. Кириленко. – Тернопіль : ТНЕУ, «Економічна думка», 2008. – С. 158–173.

70. *Письменний В. В.* Податкова культура в умовах демократизації суспільства / В. В. Письменний // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – 2005. – № 10. – С. 231–239.

71. *Письменний В. В.* Податкова система України: сучасний стан і шляхи реформування / В. В. Письменний // Світ фінансів. – 2009. – № 4. – С. 54–59.

72. *Письменний В. В.* Податковий аспект зміцнення власної дохідної бази місцевих бюджетів України / В. В. Письменний // Вісник ТНЕУ. – 2010. – № 2. – С. 61–70.

73. *Письменний В. В.* Податкові органи держави в системі управління оподаткуванням / В. В. Письменний // Світ фінансів. – 2005. – № 3–4. – С. 75–86.

74. *Письменний В. В.* Прагматизм оподаткування доходів фізичних осіб / В. В. Письменний, В. П. Мартинюк // Наука молода. – 2005. – № 3. – С. 83–89.

75. *Письменний В. В.* Пріоритети місцевої бюджетної політики у фінансуванні соціально-культурного розвитку демократичної держави / В. В. Письменний // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез доповідей Восьмої міжнар. наук.-практ. конф. молодих вч., 24–25 лют. 2011 р., Тернопіль. Ч. 2. – Тернопіль : Економічна думка, 2011. – С. 155–157.

76. *Письменний В. В.* Реформування податкової системи України на сучасному етапі державотворення / В. В. Письменний // Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах світової економічної

кризи: матеріали наук. конф. проф.-викл. складу. Тернопіль, 15 квіт. 2009 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2009. – С. 108–111.

77. *Письменний В. В.* Розділ 12 «Місцеві податки і збори» / В. В. Письменний / Стаття 265. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція, передмова Ф. О. Ярошенка]. – Ірпінь : НУДПСУ, 2010. – 804 с.

78. *Письменний В. В.* Самооподаткування: історичний досвід та сучасні проблеми / В. В. Письменний // Світ фінансів. – 2008. – № 3. – С. 30–36.

79. *Письменний В. В.* Стимулюючий характер оподаткування у контексті вітчизняного та зарубіжного досвіду / В. В. Письменний // Світ фінансів. – 2010. – № 3. – С. 137–142.

80. *Письменний В. В.* Стратегічні орієнтири реформи місцевого оподаткування в Україні / В. В. Письменний // Актуальні проблеми фінансової системи України : зб. тез доп. та вист. VI всеукр. наук.-практ. конф. молодих вчених, аспірантів і студентів, 24 квіт. 2009 р., Черкаси. Т. 1. – Черкаси : ЧДТУ, 2009. – С. 192–194.

81. *Письменний В. В.* Теорія інституціоналізму та формування інституту місцевих податків і зборів у демократичній державі / В. В. Письменний // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : IV міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених. Тернопіль, 23–24 лют. 2006 р. – Тернопіль : Економічна думка, 2006. – Ч. 2. – С. 426–428.

82. *Письменный В. В.* Теоретические подходы к определению сущности механизма местного налогообложения / В. В. Письменный // Інтеграційні процеси та розвиток фінансової системи України : Всеукр. наук.-практ. конф. Харків, 29–30 лист. 2006 р. – Харків : ФОП Лібуркіна Л. М., 2006. – С. 40–42.

83. *Пігєнко В.* Нотатки щодо оподаткування на місцевому рівні / В. Пігєнко. – К. : Фонд «Україна – США». Програма сприяння парламентам України. – 5 с.

84. Проблеми місцевого самоврядування в Конституційному судочинстві [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pdp.org.ua/index.php?id=txt&a=922>. – Назва з екрана.

85. Проблемы реформы местного самоуправления: структурные и финансовые аспекты. – М. : ИЭПП, 2005. – 544 с.

86. *Пушкарёва В. М.* Генезис категории «налог» в истории финансовой науки / В. М. Пушкарёва // Финансы. – 1999. – № 6. – С. 33–36.

87. *Селигманъ Э.* Этюды по теории обложения / Э. Селигманъ,

Р. Стурмъ. – С.-Пб. : Типографія «ПРАВДА», 1908. – 200 с.

88. *Старостенко Н. В.* Розподіл бюджетних ресурсів між рівнями влади / Н. В. Старостенко // *Фінанси України*. – 2004. – № 6. – С. 38–45.

89. *Тарангул Л. Л.* Удосконалення податкової політики у контексті соціально-економічного розвитку регіонів / Л. Л. Тарангул // *Фінанси України*. – 2004. – № 6. – С. 8–16.

90. *Твердохлебов В. Н.* Новейшие финансовые проблемы (1914–1923 гг.) / В. Н. Твердохлебов. – Петроград, 1923. – 160 с.

91. Україна в перехідному періоді: Досвід і стратегія / Під ред. Я. Ширмера та Х. Султана. – К., 2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.case-ukraine.kiev.ua/temp/b_pres_UkrThroughTrans_u.html. – Назва з екрана.

92. Фінансово-економічний словник / Уклад. : Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. – Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. – 714 с.

93. Фінансово-економічні проблеми місцевого самоврядування // *Кур'єр місцевого самоврядування*. – 2004. – № 8. – С. 6–12.

94. *Хегрот С.* Місцеве управління у Швеції / С. Хегрот // Програма сприяння парламентам України. – 1993. – № 48 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/LIBRARY/catalog/analit/swe008.txt>. – Назва з екрана.

95. *Циммерманн Х.* Муниципальные финансы : учеб. / Х. Циммерманн. – М. : Издательство «Дело и сервис». – 2003. – 352 с.

96. *Чорний М. П.* Фіскальне адміністрування : навч. посіб. / М. П. Чорний. – Тернопіль : ТАНГ, 2002. – 172 с.

97. *Шведов А. Н.* Экономические ресурсы муниципального развития: финансы, имущество, земля / А. Н. Швецов. – М. : Едиториал УРСС, 2004. – 224 с.

98. *Шитря О.* Основні стратегічні напрями модернізації державної податкової служби / О. Шитря [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sta.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article;jsessionid=302D2F008F2C0658FF31B6C7E83A678?art_id=53063&cat_id=53158. – Назва з екрана.

99. *Шродер Л.* Зауваження до проекту Закону України «Про місцеві податки і збори» / Л. Шродер [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pdp.org.ua/id=soder&n=62>. – Назва з екрана.

100. *Янжуль И. И.* Основы начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И. И. Янжуль. – С.-Пб., 1904. – 499 с.

Наукове видання

Письменний Віталій Валерійович

Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України

Монографія

Підписано до друку 20.09.2011.

Формат 60x84/16. Папір друкарський 65 г/м². Друк електрографічний.

Умов.-друк. арк. – 12,25. Облік.-видавн. арк. – 9,53.

Тираж 300 прим. Замовлення № M031-11.

Виготовлення оригіналу-макету:

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»,
46004, м. Тернопіль, вул. Львівська, 11, тел. (0352) 47-58-72.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до
Державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 3467 від 23 квітня 2009 р.

Віддруковано з готових діапозитивів у видавничому центрі «Вектор»
46018, м. Тернопіль, вул. Кривоноса, 2б, тел. (0352) 40-08-12, 40-00-63.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до
Державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
серія ТР № 33 від 06 грудня 2007 р.

СПД Созанський А. М.